manual práctico

renta 2018



Agencia Tributaria

MINISTERIO DE HACIENDA

www.agenciatributaria.es

Advertencia

Esta edición electrónica del Manual Práctico Renta y Patrimonio 2018 está actualizada hasta el día 06 de k_wm de 2019 en base a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio publicada hasta dicha fecha con efectos para el ejercicio 2018.

Cualquier modificación posterior en las normas de los citados Impuestos aplicables al mencionado ejercicio, deberá ser tenida en cuenta.

En todo caso recuerde que esta versión electrónica actualizada incluye correcciones y modificaciones que no contiene la edición impresa en papel que se cerró el 20 de marzo.

Catálogo general de publicaciones oficiales: https://publicacionesoficiales.boe.es

Depósito Legal: M-9766-2019

ISBN: 978-84-948543-6-1

NIPO: 186-19-001-0

PRESENTACIÓN

La Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene entre sus principales objetivos el de minimizar los costes de cumplimiento que deben soportar los ciudadanos en sus relaciones con la Hacienda Pública.

Fiel a este propósito, y con el fin de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la Agencia Tributaria pone a su disposición la edición del Manual Práctico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2018, preparada por el Departamento de Gestión Tributaria.

Este Manual responde a la intención de divulgar el Impuesto y contiene numerosos ejemplos prácticos que pretenden hacer más asequibles los textos fiscales y clarificar aquellas cuestiones que revisten una mayor complejidad. Con la finalidad de facilitar a los contribuyentes la localización en el Apéndice normativo de los preceptos legales y reglamentarios que regulan los temas tratados, los diferentes epígrafes y apartados del Manual contienen una referencia a los artículos de la Ley y del Reglamento en los que se regulan las cuestiones tratadas.

Constituye, en cualquier caso y en el marco de la campaña de Renta y de Patrimonio 2018, una buena oportunidad para quienes deseen profundizar en el conocimiento de ambos impuestos.

Al igual que el año anterior, todos los contribuyentes, cualquiera que sea la naturaleza de las rentas obtenidas, podrán obtener su borrador de la declaración, tras aportar, en su caso, determinada información que les será solicitada al efecto, u otra información que el contribuyente pudiera incorporar.

En la presente campaña, con el objetivo de seguir avanzando en la consolidación de la utilización de medios electrónicos en este ámbito, desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. No obstante, para las declaraciones con resultado a ingresar en las que no se desee domiciliar el pago se ofrece al contribuyente la posibilidad de obtener una carta de pago en el momento de su presentación que puede imprimir y que le permitirá acudir de forma presencial a la entidad financiera para realizar el ingreso de la misma. Además, se mantiene la aplicación para dispositivos móviles que se puso en marcha el año pasado y que complementa el modo tradicional de acceso a través del portal de la Agencia Tributaria en Internet (www.agenciatributaria.es) o bien directamente en https://www.agenciatributaria.gob.es., al Servicio de tramitación del borrador/declaración, desde donde el contribuyente podrá obtener su número de referencia que le permite acceder a su borrador de la declaración del IRPF, así como a sus datos fiscales del presente ejercicio, confirmar y presentar su borrador o, en su caso, modificarlo, confirmarlo y presentarlo.

Sin perjuicio de lo anterior, recordarle que la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio ha de confeccionarse desde el formulario web del modelo 714 disponible en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, accesible desde la opción "Servicio tramitación de declaración de Patrimonio". Dicho formulario que incorpora la información fiscal y los datos personales del contribuyente disponibles en ese momento, permite la presentación electrónica de su declaración por este medio.

Si lo prefiere, también existe un teléfono de cita previa 901 22 33 44 (accesible también a través del teléfono 91 553 00 71) para que le asignen el día y la hora en que puede acudir a su Delegación o Administración para que le confeccionen su declaración de la Renta.

Además, si la declaración resulta a ingresar puede optar por domiciliar el pago o por realizar el mismo conectando directamente con la entidad colaboradora, mediante el certificado electrónico reconocido o bien con el sistema Cl@ve PIN.

Por último, existe un teléfono de información (901 33 55 33 o 91 554 87 70), al cual puede llamar para resolver sus dudas sin necesidad de desplazarse a nuestras oficinas.

Departamento de Gestión Tributaria

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2018

Gestión del Impuesto

		Páginas
Obligación de declarar	• Dentro del límite conjunto excluyente de 1.000 euros anuales previsto en el artículo 96.2.c) de la Ley del IRPF para rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, **se incluyen, a partir del 1 de enero de 2018, las demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas**	4
	• Además, **para el ejercicio 2018,** el límite excluyente de la obligación de declarar previsto en el artículo 96.3 de la Ley del IRPF para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en determinados supuestos (cuando procedan de más de un pagador salvo las excepciones señaladas en el citado artículo 98.3, perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas, el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener o se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención), será de	2
	– 12.643 euros, cuando el impuesto se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, esto es, contribuyentes no fallecidos en el ejercicio 2018 o fallecidos a partir del 5 de julio de 2018. – 12.000 euros en caso de que el contribuyente haya fallecido antes de 5 de julio de 2018 **Para el ejercicio 2019** el citado límite se elevará a 14.000 euros.	
Campaña Renta 2018: Plazos, borrador y autoliquidación	<u>Plazos</u> Desde el 2 de abril hasta el día 1 de julio de 2019	14 y 21
	Si se efectúa domiciliación bancaria del pago, el plazo de confirmación finaliza el 26 de junio de 2019.	
	<u>Borrador de declaración</u>	9 y ss.
	• Como en la campaña anterior todos los contribuyentes, cualquiera que sea la naturaleza de las rentas que hayan obtenido durante el ejercicio (de trabajo, de capital mobiliario o inmobiliario, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta), podrán obtener el borrador de la declaración a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración (RentaWEB), tras aportar, en su caso, determinada información que les será solicitada al efecto, u otra información que el contribuyente pudiera incorporar. • Se mantiene el mecanismo de obtención del número de referencia para acceder al borrador y/o a los datos fiscales, a través de la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, mediante el Servicio de tramitación del borrador/declaración, debiendo consignar para ello el Número de Identificación Fiscal (NIF) del obligado tributario u obligados tributarios, la fecha de expedición o de caducidad de su Documento Nacional de Identidad (DNI) y el importe de la casilla 475 de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2017, “Base liquidable general sometida a gravamen”. • También como en las pasadas campañas se podrá acceder al borrador o a los datos fiscales, a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración del portal de la Agencia Tributaria en Internet (www.agenciatributaria.es) o bien directamente en ttps://www.agenciatributaria.gob.es., utilizando certificados electrónicos reconocidos y el sistema Cl@ve PIN y mediante la aplicación para dispositivos móviles que se puso en marcha en la campaña anterior.	
	<u>Presentación de las declaraciones del IRPF 2018</u>	14 y ss.
	• A través de Servicio de tramitación del borrador/declaración el contribuyente puede confeccionar su declaración del IRPF con el producto Renta Web y proceder a su presentación por medios electrónicos a través de internet, en la Sede electrónica de la Agencia Tributaria, a través del teléfono, en las oficinas de la Agencia Tributaria previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración; si la declaración fuera a ingresar el contribuyente podrá domiciliar el ingreso o, en su defecto, obtener una carta de pago en el momento de su presentación que le permitirá ingresar el importe resultante.	

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2018

Gestión del Impuesto (continuación)

		Páginas
Campaña Renta 2018: autoliquidación (continuación). Pago	<u>Presentación de las declaraciones del IRPF 2018</u> (continuación) .... • Este año desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.	14 y ss.
	<u>Pago</u> .... • En las declaraciones con resultado a ingresar en las que no se opte por la domiciliación bancaria como medio de pago el contribuyente puede obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora en sus oficinas o bien a través de los servicios de banca electrónica o podrá realizar el ingreso a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria utilizando un certificado electrónico reconocido o el sistema Cl@ve PIN. En este caso, el contribuyente también podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en entidad colaboradora, que deberá imprimir y que le permitirá acudir de forma presencial a la entidad financiera para realizar el ingreso de la misma. • En el caso de los contribuyentes que confirmen y presenten el borrador de declaración a través de la aplicación para dispositivos móviles, el pago del importe de la deuda tributaria resultante deberá realizarse necesariamente en dos plazos, mediante domiciliación bancaria de ambos. • **Fraccionamiento del pago**: los contribuyentes que hayan domiciliado el pago del primer plazo podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 22 de septiembre de 2019 y si no domicilian el primero podran domiciliar el segundo hasta el 1 de julio de 2019. En el caso de los contribuyentes que, al fraccionar el pago, no deseen domiciliar el segundo plazo en entidad colaboradora, deberán efectuar el ingreso de dicho plazo hasta el día 5 de noviembre de 2019, inclusive, mediante el modelo 102.	20 y ss.

Exenciones

		Páginas
Exenciones del artículo 7 de la Ley del IRPF	• <u>Prestaciones por maternidad o paternidad</u> .... Tras la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1462/2018, de 3 de octubre de 2018, que fijó como doctrina legal que las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del IRPF, el artículo 1.Primero del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, ha modificado con efectos desde el 30 de diciembre de 2018 y para ejercicios anteriores no prescritos, la redacción de la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF, para contemplar expresamente la exención de: - Las prestaciones por maternidad o paternidad percibidas del régimen público de la Seguridad Social. - Las prestaciones por maternidad o paternidad percibidas de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por estos conceptos. - La retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, por los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir prestación de maternidad o paternidad, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.	45 y s.
	• <u>Becas</u>: A partir del 1 de enero de 2018, se incrementan los límites exentos de las becas públicas y de las concedidas por entidades sin fines lucrativos o por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados .... ✓Para estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario - De 3.000 a 6.000 euros anuales, en general, sin incluir gastos de transporte y alojamiento. - De 15.000 a 18.000 euros anuales, cuando incluya gastos de transporte y alojamiento. - De 18.000 a 21.000 euros anuales cuando los estudios se realicen en el extranjero. ✓Para estudios reglados de tercer ciclo universitario: - De 18.000 a 21.000 euros anuales, con carácter general. - De 21.600 a 24.600 euros anuales, cuando se trate de estudios en el extranjero.	47 y ss.

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2018

Exenciones (continuación)

		Páginas
Otras rentas exentas	• Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Estarán exentas para el ejercicio 2018 las siguientes cuantías de los premios sujetos al gravamen especial........ – En los juegos celebrados con anterioridad al 5 de julio de 2018, los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 2.500 euros. – En los juegos celebrados desde el 5 de julio hasta el 31 de diciembre de 2018, los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 10.000 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 10.000 euros.	59 y 371

Rendimientos de trabajo

		Páginas
Rendimientos de trabajo en especie exentos	• **Entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, cantinas o economatos de carácter social** La cuantía diaria exenta de las fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor se eleva de 9 a 11 euros diarios..........	93
Determinación del rendimiento neto reducido	• **Reducción por rendimientos de trabajo**.......... La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ha modificado el artículo 20 de la Ley del IRPF elevando para el ejercicio 2019 el límite máximo de rendimientos netos de trabajo que permite al contribuyente aplicar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y ha aumentado su cuantía. Sin embargo, **para el ejercicio 2018,** la disposición adicional cuadragésima séptima a la Ley del IRPF establece una reducción por obtención de rendimientos del trabajo específica para dicho ejercicio, distinguiendo dos situaciones: a) **Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado con anterioridad a 5 de julio de 2018** (caso de los contribuyentes fallecidos antes del 5 de julio de 2018) será de aplicación de la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2017. b) **Cuando el impuesto se ha devengado a partir de 5 de julio de 2018** (contribuyentes no fallecidos en el ejercicio 2018 o fallecidos a partir del 5 de julio de 2018), la reducción será la suma de las siguientes cuantías: – La reducción que proceda conforme a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017. – La mitad de la diferencia positiva resultante de minorar la reducción con la normativa en vigor a 1 de enero de 2019 menos la reducción con la normativa en vigor a 31 de diciembre de 2017.	120 y ss.

Rendimientos del capital inmobiliario

		Páginas
Alquileres turísticos	• **Alquileres turísticos** .... Se ha regulado la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos aprobándose para ello un modelo específico, el modelo 179 "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos". A dichos alquileres turísticos no les resulta aplicable la reducción del 60 por 100 prevista en el artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.	136

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2018

Rendimientos de actividades económicas

		Páginas
Actividades económicas en estimación directa: gastos deducibles	Para clarificar la deducibilidad de determinados gastos en los que incurren los autónomos en el ejercicio de su actividad, Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, ha incluido en la Ley del IRPF la regulación de los siguientes gastos:	
	• **Gastos de manutención**..	235
	Se consideran deducibles cuando cumplan los siguientes requisitos: - Que el gasto esté directamente vinculados al desarrollo de su actividad. - Que el gasto se realizase en establecimientos de restauración y hostelería - Que el pago debe quedar acreditado por medios electrónicos. - Que su importe no supere los límites cuantitativos que se establecen el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. Dichos límites son: a) Sin pernoctar en municipio distinto: 26,67 euros diarios que se incrementará hasta los 48,08 euros cuando el trabajador autónomo esté en el extranjero. b) Pernoctando en municipio distinto: 53,34 euros diarios que se incrementará hasta los 91,35 euros cuando el trabajador autónomo esté en el extranjero.	
	• **Gastos por suministros correspondientes a la parte de la vivienda que se encuentra afecta a la actividad económica desarrollada por el contribuyente**..........................	230
	En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por 100 a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se apruebe un porcentaje superior o inferior.	
Actividades económicas en estimación objetiva	• La Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, mantiene para el ejercicio 2018 la cuantía de los signos, índices o módulos..	264 y 312
	• Se modifica la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del IRPF para extender al ejercicio 2018 la aplicación de los mismos límites cuantitativos excluyentes del método de estimación objetiva fijados para los ejercicios 2016 y 2017: tanto los relativos al volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior derivado del ejercicio de actividades económicas (250.000 euros para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales y 125.000 euros para las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario) como al volumen de compras en bienes y servicios (250.000 euros, excluidas las adquisiciones de inmovilizado)	265 y s.
	• Para actividades agrícolas, ganaderas y forestales se aplica el límite excluyente previsto en el artículo 31 de la Ley del IRPF para el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior (250.000 euros anuales, para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente) y, para el volumen de compras en bienes y servicios, el previsto en la disposición transitoria trigésima segunda en la Ley del IRPF cuya aplicación se amplía al ejercicio 2018..	313 y s.
	• Se mantiene la reducción general del 5 por 100 y la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto para actividades económicas desarrolladas en el término municipal en Lorca (Murcia). ..	288 y s.

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2018

Integración y compensación de rentas

Integración y compensación de rentas	Novedad	Páginas
Integración y compensación de rentas en la base imponible general y del ahorro	• Para 2018, el saldo negativo de los rendimientos de capital mobiliario de la base imponible del ahorro del ejercicio se compensará con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales integrantes de la base imponible del ahorro, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo. Del mismo modo, el saldo negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base imponible del ahorro se compensará con el saldo positivo de los rendimientos de capital mobiliario de la base del ahorro, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo.	465 y ss.
	La misma compensación y con el mismo límite conjunto, se efectuará con los saldos negativos de los rendimientos de capital mobiliario y de las ganancias y pérdidas patrimoniales de la base imponible del ahorro de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 pendientes de compensar a 1 de enero de 2018, una vez efectuada la compensación indicada en el párrafo anterior.	
	• Se mantiene el procedimiento especial para la compensación de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas en 2014	468

Mínimo personal y familiar

Mínimo personal y familiar	Novedad	Páginas
Mínimo por descendientes	• La Comunidad Autónoma de la Rioja ha fijado, en el ejercicio de sus competencias normativas, el importe del mínimo por discapacidad de descendientes que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de dicha comunidad autónoma para el cálculo del gravamen autonómico.	511

Cálculo del Impuesto: determinación de las cuotas íntegras

Cálculo del Impuesto	Novedad	Páginas
Gravamen de las bases liquidables	• Todas las Comunidades Autónomas tienen aprobadas sus correspondiente escalas aplicables a la base liquidable general	524 y ss.

Deducciones en la cuota íntegra

Deducciones en la cuota íntegra	Novedad	Páginas
Por inversión en empresas de nueva o reciente creación	• Con efectos 1 de enero de 2018 se aumenta la base máxima de deducción de 50.000 a 60.000 euros y se incrementa el porcentaje de deducción del 20 al 30 por 100	558 y s.
Por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa	• Se incluyen nuevas deducciones en el ámbito empresarial vinculadas a determinados acontecimientos de excepcional interés público aprobadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018..	568 y ss.
Por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	• Se incrementa del 50 al 60 por 100 el porcentaje de deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla tanto para los contribuyentes residentes en dichos territorios como para los contribuyentes que no tengan su residencia habitual y efectiva en los mismos.................	602 y ss.
Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	• A partir de 1 de enero de 2018, en aras de adecuar la normativa del IRPF al derecho de la Unión Europea, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 introduce en la Ley del IRPF una deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes integrantes de una unidad familiar en la que uno de sus miembros resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta. Con esta deducción se equipara la cuota a pagar por estos contribuyentes a la que hubieran soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España..	609 y ss.

Guía de las principales novedades del IRPF en el ejercicio 2018

Resultado de la declaración

		Páginas
Deducción por maternidad	**• Incremento adicional por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados** .... Desde el 1 de enero de 2018, el importe de la deducción por maternidad se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. A diferencia de la deducción general por maternidad los contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento adicional por gastos de custodia no pueden solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada, sino que deberán practicar el incremento que corresponda directamente en la declaración del IRPF.	842 y ss.
Deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo	A partir del 5 de julio de 2018, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 amplía las deducciones por personas con discapacidad a cargo al cónyuge no separado legalmente e incrementa la deducción por familia numerosa. **• Deducción por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad** .... La nueva deducción por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, es aplicable por los contribuyentes cuyo cónyuge con discapacidad no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones por descendientes o ascendientes con discapacidad. **• Deducción por familiar numerosa. Incremento adicional por hijo** .... En el caso de la deducción por familiar numerosa la cuantía de la misma se incrementará en una cantidad adicional por cada uno de los hijos que formando parte de ésta exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial. <u>Aplicación en el ejercicio 2018</u> Para el periodo impositivo 2018, la nueva deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y el incremento de la deducción previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se determinan tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, esto es, desde el mes de agosto de 2018.	847 y ss 848 y ss.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2018

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Andalucía (pág. 617 y ss.)	• Para beneficiarios de ayudas familiares. • Adopción internacional. • Contribuyente con discapacidad. • Familia monoparental y con ascendientes mayores de 75 años. • Asistencia a personas con discapacidad. • Por ayuda doméstica. • Discapacidad del cónyuge o pareja de hecho.	• Para beneficiarios de ayudas a viviendas protegidas. • Por Inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes. • Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes.		• Adquisición de acciones y participaciones sociales en constitución de sociedades o en ampliación de capital en sociedades mercantiles. • Gastos de defensa jurídica de la relación laboral.
Aragón (pág. 626 y ss.)	• Nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos. • En atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos. • Adopción internacional. • Cuidado de personas dependientes. • Para contribuyentes mayores de 70 años. • Nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes. • Gastos de guardería de hijos menores de 3 años.	• Adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo. • Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en núcleos rurales o análogos. • Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago. • Por arrendamiento de vivienda social (deducción del arrendador).	• Donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico.	• Inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil. • Adquisición acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Gastos por adquisición de libros de texto y material escolar. • Por inversión en entidades de economía social.
Principado de Asturias (pág. 624 y ss.)	• Acogimiento no remunerado mayores 65 años. • Adopción internacional. • Partos o adopciones múltiples. • Familias numerosas. • Familias monoparentales. • Acogimiento familiar de menores. • Gastos de descendientes en centros de 0 a 3 años.	• Adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con discapacidad. • Adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes con discapacidad. • Inversión en vivienda habitual protegida. • Por arrendamiento de la vivienda habitual.	• Donación de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias.	• Por certificación de la gestión forestal sostenible. • Por adquisición de libros de texto y material escolar.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2018

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Illes Balears (pág. 648 y ss.)	• Para contribuyentes o por cada miembro de la unidad familiar con discapacidad. • Gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de 6 años por motivos de conciliación.	• Por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad de la vivienda habitual. • Por arrendamiento de vivienda habitual a favor de determinados colectivos. • Por arrendamiento de bienes inmuebles en el territorio de las Illes Balears destinados a vivienda (deducción del arrendador). • Por arrendamiento de vivienda en el territorio de las Illes Balears derivado del traslado temporal de residencia por motivos laborales.	• Donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o a la innovación. • Donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural. • Donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo. • Donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana. • Donaciones a entidades del tercer sector.	• Gastos de adquisición de libros de texto. • Adquisición acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Gastos de aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros. • Para cursar estudios de educación superior fuera de la isla de residencia habitual. • Por las subvenciones y/o ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil.
Canarias (pág. 662 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Gastos de guardería. • Para contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años. • Familia numerosa. • Acogimiento de menores. • Familias monoparentales. • Familiares dependientes con discapacidad.	• Inversión en vivienda habitual. • Por obras de adecuación en vivienda habitual por discapacidad. • Por arrendamiento de vivienda habitual. • Por obras de rehabilitación energética e reforma de la vivienda habitual. • Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago. • Por arrendamientos a precios con sostenibilidad social (deducción del arrendador). • Por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda (deducción del arrendador)	• Donaciones a descendientes para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual. • Donaciones con finalidad ecológica. • Donaciones para la rehabilitación o conservación del Patrimonio Histórico de Canarias. • Donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia. • Donaciones a entidades sin ánimo de lucro y con finalidad ecológica.	• Gastos de estudios en educación superior de descendientes fuera de la isla de residencia. • Gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio. • Traslado de residencia a otra isla para realizar una actividad por cuenta propia o ajena. • Cantidades destinadas a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles de Interés Cultural. • Para contribuyentes desempleados. • Gasto de enfermedad.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2018

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Cantabria (pág. 683 y ss.)	• Cuidado de familiares: descendientes menores de 3 años, ascendientes mayores de 70 años y personas con discapacidad. • Acogimiento familiar de menores.	• Por arrendamiento de viviend habitual por jóvenes, mayores o personas con discapacidad. • Obras de mejora en viviendas.	• Donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera o a Asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad.	• Adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Gastos de enfermedad.
Castilla–La Mancha (pág. 690 y ss.)	• Nacimiento o adopción de hijos. • Discapacidad del contribuyente. • Para contribuyentes mayores de 75 años. • Discapacidad de ascendientes o descendientes. • Cuidado de ascendientes mayores de 75 años. • Familia numerosa. • Acogimiento familiar de menores. • Acogimiento familiar de mayores de 65 años y personas con discapacidad.	• Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años.	• Donativos para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad. • Donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial.	• Gastos por adquisición de libros de texto y por enseñanza de idiomas.
Castilla y León (pág. 699 y ss.)	• Para contribuyentes afectados por discapacidad. • Familia numerosa. • Nacimiento o adopción de hijos. • Partos múltiples o adopciones simultáneas • Por paternidad. • Gastos de adopción. • Cuidado de hijos menores de 4 años. • Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar.	• Adquisición de vivienda habitual por jóvenes en núcleos rurales. • Por arrendamiento de vivienda habitual para jóvenes. • Inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a personas con discapacidad en vivienda habitual. • Adquisición de vivienda habitual de nueva construcción. • Por inversión en rehabilitación de viviendas destinadas a alquiler en núcleos rurales.	• Donativos a fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del Patrimonio Histórico–Artístico y Natural.	• Cantidades invertidas por los titulares en la recuperación del Patrimonio Histórico–Artístico y Natural de Castilla y León. • Fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. • Fomento de emprendimiento.
Cataluña (pág. 719 y ss.)	• Nacimiento o adopción de un hijo. • Para contribuyentes que se hayan quedado viudos/viudas en 2016, 2017 y 2018.	• Arrendamiento de la vivienda habitual (sólo contribuyentes en determinadas situaciones desfavorecidas). • Rehabilitación de la vivienda habitual.	• Donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana. • Donativos a entidades que fomentan I+D+I. • Donaciones a entidades en beneficio de medio ambiente, conservación del patrimonio natural y custodia del territorio.	• Intereses por préstamos para estudios de máster y de doctorado. • Adquisición acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2018

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Extremadura (pág. 724 y ss.)	• Cuidado de familiares con discapacidad. • Acogimiento de menores. • Partos múltiples. • Gastos de guardería para hijos menores de 4 años. • Para contribuyentes viudos.	• Adquisición o rehabilitación de vivienda habitual para jóvenes y para víctimas del terrorismo. • Arrendamiento de vivienda habitual para contribuyentes menores de 36 años.		• Por percibir retribuciones del trabajo dependiente. • Por compra de material escolar. • Adquisición acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución o ampliación de capital en las sociedades mercantiles.
Galicia (pág. 732 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Familia numerosa. • Cuidado hijos menores. • Para contribuyentes con discapacidad, de edad igual o superior a 65 años, que precisen ayuda de terceras personas. • Acogimiento familiar de menores.	• Arrendamiento de vivienda habitual para jóvenes. • Inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente en la vivienda habitual, que empleen energías renovables destinadas exclusivamente al autoconsumo.	• Donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica.	• Gastos destinados al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos. • Adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación y su financiación. • Inversión en acciones de empresas que coticen en el mercado alternativo bolsista. • Rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos. • Inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra. • Por las subvenciones y/o ayudas obtenidas por los incendios producidos durante el mes de octubre del año 2017. • Para paliar los daños causados por la explosión de material pirotécnico en Tui durante el mes de mayo del 2018.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2018

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Comunidad de Madrid (pág. 746 y ss.)	• Nacimiento o adopción. • Adopción internacional. • Acogimiento familiar de menores. • Acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o personas con discapacidad. • Familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos. • Por cuidado de hijos menores de 3 años.	• Arrendamiento de vivienda habitual.	• Donativos a fundaciones y clubes deportivos.	• Gastos educativos. • Adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Fomento del autoempleo de jóvenes. • Inversiones en entidades cotizadas mercado alternativo bursátil.
Región de Murcia (pág. 757 y ss.)	• Gastos de guardería de hijos menores de 3 años.	• Inversión en vivienda habitual por jóvenes. • Instalaciones de recursos energéticos renovables en viviendas. • Dispositivos domésticos de ahorro de agua.	• Donativos para la protección del Patrimonio Cultural de la Región de Murcia y promoción de actividades culturales y deportivas y por donativos para la investigación biosanitaria.	• Adquisición de acciones o participaciones de entidades nuevas o de reciente creación. • Inversiones en entidades cotizadas mercado alternativo bursátil. • Gastos de material escolar y libros de texto.
La Rioja (pág. 766 y ss.)	• Nacimiento y adopción de hijos. • Gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años para contribuyentes con residencia habitual en pequeños municipios. • Acogimiento de menores o guarda con fines de adopción. • Por cada hijo de 0 a 3 años de contribuyentes que tengan su residencia o trasladen la misma a pequeños municipios de La Rioja y la mantengan durante un plazo de al menos 3 años consecutivos. • Por cada hijo de 0 a 3 años escolarizado en escuelas o centros infantiles de cualquier municipio de La Rioja.	• Adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes. • Adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural. • Rehabilitación de vivienda habitual. • Obras de adecuación de vivienda habitual para personas con discapacidad. • Adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios. • Por arrendamiento de vivienda a jóvenes (deducción del arrendador). • Acceso a internet para jóvenes emancipados. • Suministro de luz y gas de uso doméstico para jóvenes emancipados. • Inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años.		• Adquisición de vehículos eléctricos nuevos.

Guía de las deducciones autonómicas del IRPF en el ejercicio 2018

Comunidad Autónoma	Por circunstancias personales y familiares	Relativas a la vivienda habitual	Por donativos y donaciones	Otros conceptos deducibles
Comunitat Valenciana (pág. 785 y ss.)	• Nacimiento, adopción o acogimiento familiar. • Nacimiento o adopción múltiples. • Nacimiento o adopción. de hijos con discapacidad. • Familia numerosa o monoparental. • Para contribuyentes con discapacidad. • Realización por uno de los cónyuges de labores no remuneradas en el hogar. • Guardería y custodia de hijos o acogidos permanentes, menores de 3 años. • Ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años con discapacidad. • Para contribuyentes con dos o más descendientes.	• Adquisición primera vivienda habitual jóvenes. • Adquisición vivienda habitual por personas con discapacidad. • Adquisición/rehabilitación vivienda habitual con ayudas públicas. • Arrendamiento vivienda habitual. • Arrendamiento vivienda por actividades en distinto municipio. • Obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en 2014 y 2015. • Obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en el período. • Instalaciones de auto–consumo de energía eléctrica o para aprovechamiento de fuentes de energía renovable en la vivienda habitual o edificio dónde se ubique.	• Donaciones con finalidad ecológica. • Donaciones de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana. • Donaciones de importes dinerarios relativos a otros fines culturales (sólo contribuyentes fallecidos antes del 28 de julio de 2018). • Donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional	• Conciliación del trabajo con la vida familiar. • Cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. • Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en concepto de protección a la maternidad. • Por adquisición de material escolar. • Cantidades destinadas a abonos culturales.

Guía de las principales novedades del Impuesto sobre el Patrimonio de 2018

Gestión del Impuesto

		Páginas
Obligación de declarar, plazos y forma de presentación	• Están obligados a declarar todos los sujetos pasivos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias	1134
	– Su cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras de este Impuesto, y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar o,	
	– Cuando, no dándose la anterior circunstancia (declaración negativa), el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 2.000.000 euros.	
	• Autoliquidación	1135
	– Presentación y, en su caso, ingreso: desde el 2 de abril hasta el día 1 de julio de 2019. Si se efectúa domiciliación bancaria del pago, desde 2 de abril hasta el 26 de junio de 2019.	
	– La presentación de la declaración correspondiente a este impuesto deberá efectuarse obligatoriamente por vía electrónica a través de Internet mediante la utilización de certificado electrónico reconocido o mediante el uso del sistema Cl@ve PIN o, finalmente, a través de la consignación del NIF del contribuyente y del número de referencia o de los datos fiscales suministrados por la Agencia Tributaria.	
	• Los contribuyentes que presenten declaración por el Impuesto sobre Patrimonio, además, estarán obligados a utilizar la vía electrónica para la presentación de la declaración del IRPF o para la confirmación del borrador de la misma, según proceda.	1135

Sujeto pasivo

		Páginas
Especialidades	Desde 1 de enero de 2015 los contribuyentes no residentes que sean residentes de un Estado miembro de la UE o del EEE tendrán derecho a aplicar la normativa aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español	1140

Exenciones

		Páginas
Autonómicas	• Podrán aplicar en 2018 la exención de los bienes y derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio especialmente protegido de las personas con discapacidad los contribuyentes residentes en el territorio de las siguientes Comunidades Autónomas:	
	– Comunidad Autónoma de Canarias	1148
	– Comunidad de Castilla y León	1148

Determinación de la base liquidable

		Páginas
Reducción por mínimo exento	• Para los sujetos pasivos por obligación personal residentes en alguna Comunidad Autónoma	1163
	– La base imponible se reducirá en el mínimo exento que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma y, en el caso de que ésta no hubiese aprobado el mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.	
	– La Comunidad Autónoma de Aragón ha aprobado como cuantía del mínimo exento 400.000 euros.	
	– La Comunidad Autónoma de Cataluña ha aprobado como cuantía del mínimo exento 500.000 euros.	
	– La Comunidad Autónoma de Extremadura ha aprobado una cuantía del mínimo exento general de 500.000 euros que se eleva a 600.000, 700.000 o 800.000 euros para contribuyentes que sean personas con discapacidad en función de sl grado de discapacidad.	
	– La Comunitat Valenciana ha aprobado, carácter general, como cuantía del mínimo exento 600.000 euros y para los contribuyentes con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 por ciento y contribuyentes con un grado de con discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, el importe del mínimo exento se eleva a 1.000.000 euros.	
	• Para los sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y para los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir el mínimo exento es de 700.000 euros.	1163

Guía de las principales novedades del Impuesto sobre el Patrimonio de 2018

Escalas y tipos de gravamen

		Páginas
Escalas aplicables sobre la base liquidable	• La Comunidad Autónoma de Andalucía, la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias, la Comunidad Autónoma de Illes Balears, la Comunidad Autónoma de Cantabria, la Comunidad Autónoma de Cataluña, , la Comunidad Autónoma de Extremadura, Comunidad Autónoma de Galicia, Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y Comunitat Valenciana han aprobado su correspondiente escala del Impuesto sobre el Patrimonio que difiere de la contenida en el artículo 30 de la Ley del Impuesto	1164 y ss.

Deducciones y bonificaciones de la cuota

		Páginas
Deducciones autonómicas en la cuota	• Comunidad Autónoma de Galicia:	
	– Deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación	1174
	– Deducción por inversión en sociedades de fomento forestal......................................	1174 y s.
	– Deducción por la participación en el capital social de cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra	1175
	– Deducción por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico	1175 y s.
	– Deducción por la participación en los fondos propios de entidades agraria.................	1176
	– Deducción por la afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos	1177
	– Deducción por la participación en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos	1177 y s.
Bonificaciones autonómicas en la cuota	• Comunidad Autónoma de Aragón: Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad	1178
	• Comunidad Autónoma del Principado de Asturias: Bonificación de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad	1178
	• Comunidad Autónoma de Illes Balears: Bonificación para los bienes de consumo cultural	1179
	• Comunidad Autónoma de Cataluña:	
	– Bonificación de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad	1179
	– Bonificación de las propiedades forestales	1179
	• Comunidad de Madrid: Bonificación general del 100 por 100	1180
	• Comunidad Autónoma de La Rioja: Bonificación general del 75 por 100.....................	1180

Índice general

- I -

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
(Capítulos 1 a 18)

Capítulo 8. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I) (Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

Capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales

- II -

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO
(Capítulos 19 y 20)

Capítulo 19. Campaña de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio 2018

Capítulo 20. Impuesto sobre el Patrimonio

Apéndice normativo

Capítulo 1. Campaña de la declaración de Renta 2018

Sumario

¿Quiénes están obligados a presentar declaración del IRPF 2018?

(Art. 96 ; disposición transitoria trigésima cuarta y disposición transitoria decimoctava.3 Ley IRPF; art. 61 y disposición transitoria duodécima Reglamento)

Están obligados a presentar la declaración por el IRPF del ejercicio 2018, los siguientes contribuyentes: (1)

a) Contribuyentes que hayan obtenido en el ejercicio rentas superiores a las cuantías que para cada clase o fuente se señalan más abajo.

b) Contribuyentes que, con independencia de la cuantía y naturaleza o fuente de las rentas obtenidas, **tuvieran derecho a aplicar** el régimen transitorio de la **deducción por inversión en vivienda habitual,** la **deducción por doble imposición internacional**, o bien hayan realizado **aportaciones** a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social **que reduzcan la base imponible**, **cuando ejerciten el correspondiente derecho**.

c) Contribuyentes no obligados a declarar por razón de la cuantía y naturaleza o fuente de la renta obtenida en el ejercicio, **que soliciten la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en su caso, les corresponda.** (2) Entre otros casos por razón de las retenciones e ingresos a cuenta soportados o por razón de las deducciones por maternidad, familia numerosa o personas con discapacidad a cargo.

La liquidación provisional que, en su caso, pueda practicar la Administración tributaria a estos contribuyentes no podrá implicar ninguna obligación distinta de la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Lo dispuesto anteriormente se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación o investigación que pueda realizar la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No están obligados a presentar declaración por la cuantía y naturaleza de las rentas obtenidas

1. Los contribuyentes cuyas rentas procedan exclusivamente de las siguientes fuentes, siempre que no superen ninguno de los límites que en cada caso se señalan, en tributación individual o conjunta:

A) Rendimientos íntegros del trabajo (incluidas, entre otras, las pensiones y haberes pasivos, comprendidos los procedentes del extranjero, así como las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas) cuyo importe no supere la cantidad de:

- **22.000 euros anuales**, con carácter general.
- **12.643 euros anuales,** salvo cuando el contribuyente hubiera fallecido antes del 5 de julio de 2018, en cuyo caso será de 12.000 euros anuales, en los siguientes supuestos:

  - ***Novedad 2018:*** *para el ejercicio 2018 el límite excluyente de la obligación de declarar se eleva de 12.000 a 12.643 euros anuales, salvo cuando el contribuyente hubiera fallecido antes del 5 de julio de 2018, en cuyo caso se mantiene en 12.000 euros anuales.*

(1) El concepto de contribuyente por el IRPF se comenta en las páginas 63 y ss. del Capítulo 2.

(2) La devolución derivada de la normativa del IRPF se comenta en las páginas 26 y ss. de este mismo Capítulo.

a) Cuando los rendimientos del trabajo procedan de más de un pagador.

No obstante, el **límite** será de **22.000 euros anuales en los siguientes supuestos**:

1º Cuando, procediendo de más de un pagador, la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

Y ello con independencia de que las cantidades satisfechas por el segundo y ulteriores pagadores estén sometidas al procedimiento general de retención, sean pensiones compensatorias u otros rendimientos no sometidos a retención o estén sometidas a tipo fijo de retención.

2º Cuando se trate de pensionistas cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF procedentes de dos o más pagadores, siempre que el importe de las retenciones practicadas por éstos haya sido determinado por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, a través del modelo 146 [(3)] y, además, se cumplan los siguientes requisitos:

- Que no haya aumentado a lo largo del ejercicio el número de los pagadores de prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados al formular la solicitud.
- Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores no difiera en más de 300 euros anuales del comunicado inicialmente en la solicitud.
- Que no se haya producido durante el ejercicio ninguna otra de las circunstancias determinantes de un aumento del tipo de retención previstas en el artículo 87 del Reglamento del IRPF.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas. [(4)]

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

Tienen esta consideración en 2018 el tipo de retención del 35 por 100 o del 19 por 100 (cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros) aplicable a las retribuciones percibidas por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos, así como el tipo de retención del 15 por 100 aplicable a los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

▪ ***Importante:*** *en caso de tributación conjunta habrán de tenerse en cuenta los mismos límites cuantitativos señalados anteriormente. No obstante, a efectos de determinar el número de pagadores se atenderá a la situación de cada uno de los miembros de la unidad familiar individualmente considerado. Así, por ejemplo, en una declaración conjunta de ambos cónyuges, cada uno de los cuales percibe sus retribuciones de un único pagador, el límite determinante de la obligación de declarar es de 22.000 euros anuales.*

B) Rendimientos íntegros del capital mobiliario (dividendos de acciones, intereses de cuentas, de depósitos o de valores de renta fija, etc.) **y ganancias patrimoniales** (ganancias derivadas de reembolsos de participaciones en Fondos de Inversión, premios por la participa-

---

(3) Véase la Resolución de 13 de enero de 2003 (BOE del 14), por la que se aprueba el modelo 146 de solicitud de determinación del importe de las retenciones, que pueden presentar los contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas procedentes de más de un pagador, y se determinan el lugar, plazo y condiciones de presentación.

(4) Están exentas del IRPF las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial. Véanse a este respecto las páginas 49 del Capítulo 2 y 492 del Capítulo 13.

ción en concursos o juegos, etc.), siempre que unos y otras hayan estado **sometidos a retención o ingreso a cuenta** y su cuantía global no supere la cantidad de **1.600 euros anuales**.

La normativa del IRPF no prevé la posibilidad de compensar los rendimientos íntegros positivos y negativos del capital mobiliario a efectos de la obligación de declarar. En consecuencia, sólo se computarán para determinar si existe obligación de declarar los rendimientos íntegros positivos.

Se excluye del límite conjunto de 1.600 euros anuales a las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

- ***Importante:*** *cuando la base de retención no se haya determinado en función de la cuantía a integrar en la base imponible, la ganancia patrimonial obtenida procedente de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva no podrá computarse como ganancia patrimonial sometida a retención o ingreso a cuenta a efectos de los límites excluyentes de la obligación de declarar.*

C) Rentas inmobiliarias imputadas [5], rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de **Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas**, con el límite conjunto de **1.000 euros anuales.**

Por no dar lugar a imputación de rentas inmobiliarias, no se tomarán en consideración a estos efectos la vivienda habitual del contribuyente, ni tampoco las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta hasta un máximo de dos, así como el suelo no edificado.

- ***Novedad 2018:*** *para el ejercicio 2018 se incluyen también dentro del límite conjunto de 1.000 euros anuales, además de las subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, cualquier ganancia patrimonial derivadas de ayudas públicas.*

2. Los contribuyentes que hayan obtenido en el ejercicio 2018 exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, del capital (mobiliario o inmobiliario) o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, sometidos o no a retención, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta.

Para determinar las cuantías señaladas en los puntos 1 y 2 anteriores, no se tomarán en consideración las rentas que estén exentas del IRPF, como, por ejemplo, las becas públicas para cursar estudios en todos los niveles y grados del sistema educativo, las anualidades por alimentos recibidas de los padres por decisión judicial etc. Véanse las páginas 36 y ss.

Tampoco se tendrán en cuenta las rentas sujetas al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, regulado en la disposición adicional trigésima tercera de la Ley del IRPF.

Ninguna de las cuantías o límites se incrementará o ampliará en caso de tributación conjunta de unidades familiares.

---

[5] La determinación del importe de las rentas inmobiliarias imputadas correspondientes a bienes inmuebles, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, se comenta en la página 341 del Capítulo 10.

Contribuyentes no obligados a declarar: cuadro-resumen

Regla	Renta obtenida	Límites	Otras condiciones
1ª	- Rendimientos del trabajo	22.000	- Un pagador (2º y restantes ≤ 1.500 euros anuales). - Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones hayan sido determinadas por la Agencia Tributaria.
		12.643 (*)	- Más de un pagador (2º y restantes >1.500 euros anuales). - Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas. - Pagador de los rendimientos no obligado a retener. - Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención.
	- Rendimientos del capital mobiliario. - Ganancias patrimoniales.	1.600	- Sujetos a retención o ingreso a cuenta, excepto ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
	- Rentas inmobiliarias imputadas. - Rendimientos de Letras del Tesoro. - Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado. - Otras ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas	1.000	
2ª	- Rendimientos del trabajo. - Rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario). - Rendimientos de actividades económicas. - Ganancias patrimoniales.	1.000	- Sujetas o no a retención o ingreso a cuenta.
	- Pérdidas patrimoniales.	< 500	- Cualquiera que sea su naturaleza.

(*) Para contribuyentes fallecidos antes del 5 de julio de 2018 este límite será de 12.000 euros

Comentarios al cuadro:

La regla 2ª y sus límites son independientes de los contenidos en la regla 1ª, actuando en todo caso como criterio corrector de la regla 1ª para rentas de escasa cuantía. En consecuencia, si un contribuyente no está obligado a declarar por razón de la naturaleza y cuantía de las rentas obtenidas conforme a los límites y condiciones de la regla 1ª, no procederá la aplicación de la regla 2ª. Cuando, de la aplicación de los límites y condiciones de la regla 1ª, el contribuyente estuviera obligado a presentar declaración, debe acudirse a la regla 2ª y sus límites para verificar si opera la exclusión de la obligación de declarar al tratarse de rentas de escasa cuantía. Téngase en cuenta que en la regla 2ª no aparece enumerada la imputación de rentas.

Ejemplos de contribuyentes obligados a declarar

A título de ejemplo, están obligados a declarar, entre otros, los siguientes contribuyentes:

- Los contribuyentes que hayan percibido rendimientos íntegros del trabajo **procedentes de un mismo pagador** por importe superior a **22.000 euros anuales**.
- Los contribuyentes que hayan percibido durante 2018 rendimientos íntegros del trabajo por importe superior a **12.643 euros** (salvo los fallecidos antes del 5 de julio de 2018) en los siguientes supuestos:

- Cuando procedan de más de un pagador, si la suma de las cantidades procedentes del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, supera la cifra de 1.500 euros anuales.
- Cuando se trate de pensionistas con varias pensiones cuyas retenciones no se hayan practicado de acuerdo con las determinadas por la Agencia Tributaria, previa solicitud del contribuyente al efecto, por medio del modelo 146.
- Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.
- Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.
- Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

- Los contribuyentes que hayan sido **titulares de bienes inmuebles de uso propio distinto de la vivienda habitual y del suelo no edificado, cuyas rentas imputadas junto con los rendimientos derivados de Letras del Tesoro y el importe de las subvenciones para la adquisición de vivienda de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas sea superior a 1.000 euros anuales.**
- Los contribuyentes titulares de **actividades económica**s, incluidas las agrícolas y ganaderas, sea cual sea el método de determinación del rendimiento neto de las mismas, siempre que los rendimientos íntegros junto con los del trabajo y del capital, así como el de las ganancias patrimoniales sea superior a 1.000 euros anuales.
- Los contribuyentes que hayan obtenido **ganancias patrimoniales no sujetas a retención o ingreso a cuenta**, cuyo importe total, o conjuntamente con los rendimientos íntegros del trabajo, del capital o de actividades económicas, sea superior a 1.000 euros anuales.
- Los contribuyentes que hayan obtenido **pérdidas patrimoniales en cuantía igual o superior a 500 euros anuales**.
- Los contribuyentes que hayan realizado aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia, o mutualidades de previsión social con derecho a reducción de la base imponible y que deseen practicar la correspondiente reducción.
- Los contribuyentes titulares de inmuebles arrendados (pisos, locales, plazas de garaje), cuyos rendimientos totales, exclusivamente procedentes de los citados inmuebles, o conjuntamente con los rendimientos del trabajo, del capital mobiliario, de actividades económicas y ganancias patrimoniales excedan de 1.000 euros anuales.

La declaración del IRPF 2018: aspectos generales

1. Modelo de declaración

En el presente ejercicio, como en los anteriores, se ha aprobado un único modelo de declaración (Modelo D-100) que deberán utilizar todos los contribuyentes obligados a declarar por el IRPF.

A estos efectos, **el borrador de declaración del IRPF debidamente confirmado por el contribuyente tendrá la consideración de declaración del IRPF.** [6]

Serán válidas las declaraciones efectuadas a través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la Agencia Tributaria o en las habilitadas a tal efecto por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales para la prestación de

(6) El comentario al borrador de declaración del IRPF se contiene en las páginas 9 y ss. de este mismo Capítulo.

dicho servicio y cuya presentación se efectúe en las citadas oficinas a través de la intranet de la Agencia Tributaria.

2. Información e identificación del domicilio habitual actual del contribuyente

En las casillas *[50]* a *[56]* de la página 1 de la declaración deberán hacerse constar los datos adicionales a que dichas casillas se refieren, que a continuación se describen, en relación con la vivienda habitual en la que el primer declarante y, en su caso, su cónyuge tienen su domicilio actual, ya sea como propietarios, usufructuarios, arrendatarios o como simples residentes en la misma por razones de convivencia familiar u otras.

Si el primer declarante y/o su cónyuge son propietarios, en todo o en parte, de la mencionada vivienda, se harán constar también, en su caso, los datos de las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con la vivienda habitual, con un máximo de dos, y trasteros y anexos adquiridos conjuntamente con la misma, siempre que se trate de fincas registrales independientes.

a) Titularidad. Se hará constar la clave de titularidad de la vivienda que constituye el domicilio habitual actual del contribuyente y/o su cónyuge, así como, en su caso, las plazas de garaje, con un máximo de dos, y de los trasteros y anexos adquiridos conjuntamente con la misma.

Clave	Titularidad
1	**Propiedad**. Vivienda, plaza de garaje o trastero de las que es propietario el primer declarante y/o su cónyuge.
2	**Usufructo**. Vivienda de la que es usufructuario el primer declarante y/o su cónyuge.
3	**Arrendamiento**. Vivienda de la que es arrendatario el primer declarante, su cónyuge o ambos. En este caso ha de hacerse constar el NIF del arrendador en la casilla *[55] y* si no tiene NIF, se debe consignar el Número de Identificación del arrendador en el País de residencia en la casilla *[56]*.
4	**Otra situación**. Vivienda en la que reside el primer declarante sin ostentar, ni él ni su cónyuge, ningún título jurídico sobre la misma o con título distinto de los anteriores. Este es el caso, por ejemplo, de los contribuyentes que residen en el domicilio de sus padres, de sus hijos o de la vivienda cedida al contribuyente por la empresa o entidad en la que trabaja.

b) Porcentaje de participación, en caso de propiedad o usufructo. Los porcentajes de participación que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

c) Situación. Se hará constar la clave que en cada caso corresponda a la situación de la vivienda y, en su caso, plazas de garaje o trasteros declarados, según la siguiente relación:

Clave	Situación
1	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo con referencia catastral, situada en cualquier punto del territorio español, con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.
2	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo con referencia catastral, situada en la Comunidad Autónoma del País Vasco.
3	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo con referencia catastral, situada en la Comunidad Foral de Navarra.
4	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo situada en cualquier punto del territorio español, pero sin tener asignada referencia catastral.
5	Vivienda, plaza de garaje, trastero o anexo situada en el extranjero.

d) Referencia catastral. Cualquiera que sea la clave de titularidad consignada, deberá hacerse constar la correspondiente referencia catastral. Este dato figura en el recibo del Impuesto sobre

Bienes Inmuebles (IBI). También puede obtenerse la referencia catastral en la Sede electrónica de la Dirección General del Catastro, en la dirección "**http://www.sedecatastro.gob.es**", o bien llamando a la Línea Directa del Catastro (teléfono 902 373 635) o al teléfono 913874550.

- ***Importante:*** *si el primer declarante y, en su caso, el cónyuge han cambiado de domicilio desde la anterior declaración presentada sin haber comunicado previamente dicho cambio, deberán marcar, respectivamente, las casillas **[13]** y **[63]** de la página 1 de la declaración.*

3. Asignación tributaria a la Iglesia Católica

La disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29), establece que, con vigencia desde el 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica, casillas ***[0545]***y ***[0546]***, respectivamente, de la página 16 de la declaración.

En consecuencia, en la declaración del IRPF del ejercicio 2018 los contribuyentes podrán destinar el 0,7 por 100 de su cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, marcando con una "X" la casilla ***[105]*** de la página 2 de la declaración.

4. Asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional centésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4), el Estado destinará a subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social el 0,7 por ciento de la cuota íntegra del IRPF del ejercicio 2018, correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica, casillas ***[0545]***y ***[0546]***, respectivamente, del modelo de declaración.

En consecuencia, en la declaración del IRPF del ejercicio 2018, los contribuyentes podrán destinar un 0,7 por 100 de su cuota íntegra a actividades de interés general consideradas de interés social marcando con una "X" la casilla ***[106]*** de la página 2 de la declaración.

Según el artículo 2 del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación (BOE del 29) son ejes de las actividades de interés general consideradas de interés social, y como tales serán tenidos en cuenta en la determinación de las bases reguladoras de las ayudas financiadas con el porcentaje fijado del rendimiento del IRPF a otros fines de interés general considerados de interés social, los siguientes:

a) La atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria.

b) La atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral.

c) El fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.

d) La protección del medio ambiente.

e) La cooperación al desarrollo.

En el marco de los ejes fijados en el apartado anterior, y en ejecución de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, las cantidades a distribuir, obtenidas de la asignación del porcentaje del rendimiento del IRPF para otros fines de interés social se destinarán a actividades de interés general que, de conformidad con los artículos 3.2 y 6.1 de la Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado, sean consideradas de interés social. Dicho porcentaje será fijado anualmente en la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Para 2018 la mencionada disposición adicional centésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) establece que la cuantía total asignada en los presupuestos para actividades de interés general consideradas de interés social se distribuirá aplicando los siguientes porcentajes: El 77,72 por 100 al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, el 19,43 por 100 al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y el 2,85 por 100 al Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente. Estos porcentajes serán de aplicación sobre la liquidación definitiva practicada en el propio ejercicio 2018.

- ***Importante:*** *la asignación tributaria a la Iglesia Católica es independiente y compatible con la asignación tributaria a actividades de interés general consideradas de interés social. Por tanto, el contribuyente podrá marcar tanto la casilla* ***[105]*** *(asignación tributaria a la Iglesia Católica) como la* ***[106]*** *(asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social); o una sola o ninguna de ellas. La elección de cualquiera de las opciones anteriores o la ausencia de elección, no tendrá coste económico alguno para el contribuyente, por lo que la cantidad a ingresar o a devolver resultante de la declaración no se verá, en ningún caso, modificada.*

Borrador de la declaración del IRPF 2018

(Arts. 98 Ley IRPF y 64 Reglamento)

1. Obtención del borrador de declaración del IRPF y de los datos fiscales

Todos los contribuyentes, en los plazos y haciendo uso de alguno de los sistemas de identificación que se indican a continuación, podrán acceder a su borrador y a sus datos fiscales por medios telemáticos en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el Servicio de tramitación del borrador/declaración, desde dónde podrán confirmar y presentar el mismo o, en su caso, modificarlo, confirmarlo y presentarlo. En el supuesto de obtención del borrador de declaración por la opción de tributación conjunta deberá hacerse constar también el Número de Identificación Fiscal (NIF) del cónyuge y, en su caso, de los restantes miembros de la unidad familiar que perciban rentas, así como su número de referencia o Cl@ve PIN.

A este Servicio de tramitación del borrador/declaración se puede acceder a través del portal de la Agencia Tributaria en Internet (www.agenciatributaria.es) o bien directamente en https://www.agenciatributaria.gob.es.

Los datos fiscales de la declaración del IRPF también estarán disponibles en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es, accediendo a través del trámite de “Datos fiscales”.

Además, los contribuyentes también podrán acceder a sus datos fiscales y al resumen del borrador de declaración **a través de una aplicación para dispositivos móviles,** previo registro en la misma, utilizando el sistema Cl@ve PIN o el número de referencia a los nos referimos en

las letras b) y c) del apartado 1.2 siguiente. También podrán confirmar y presentar el borrador de declaración siempre que no tengan que modificar o incluir algún dato adicional.

En cualquier caso, la falta de obtención del borrador de declaración o de los datos fiscales no exonerará al contribuyente de su obligación de declarar.

- ***Importante:*** *todos los contribuyentes, cualquiera que sea la naturaleza de las rentas que hayan obtenido durante el ejercicio (de trabajo, de capital mobiliario o inmobiliario, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta) podrán obtener el borrador de la declaración a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración (Renta WEB), tras aportar, en su caso, determinada información que les será solicitada al efecto, u otra información que el contribuyente pudiera incorporar.*

1.1 Plazo para obtener el borrador y/o de los datos fiscales

Desde el 2 de abril hasta el 1 de julio de 2019.

1.2 Sistemas de identificación para el acceso al borrador y/o los datos fiscales

a) Certificado electrónico reconocido, emitido de acuerdo a las condiciones que establece la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica que resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria según la normativa vigente en cada momento.

b) Sistema Cl@ve PIN de identificación, autenticación y firma electrónica común para todo el Sector Público Administrativo Estatal, que permitirá al ciudadano relacionarse electrónicamente con los servicios públicos a través de una plataforma común mediante la utilización de claves concertadas previo registro como usuario de la misma (7)

c) Número de referencia previamente suministrado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. (8)

Para obtener el número de referencia los contribuyentes deberán comunicar su Número de Identificación Fiscal (NIF), la fecha de caducidad de su Documento Nacional de Identidad (DNI)) o el número de soporte de su Número de Identidad de Extranjero (NIE), salvo en el caso de que el Documento Nacional de Identidad (DNI) sea de carácter permanente (fecha de caducidad 01/01/9999) en cuyo caso deberá comunicarse la fecha de expedición o en el caso de que sea un Número de Identificación Fiscal (NIF) que comience con las letras K, L, M En el que deberá comunicarse la fecha de nacimiento.

Además, deberá aportarse el importe de la casilla ***[0475]*** de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2017, “Base liquidable general sometida a gravamen”. salvo que se trate de un contribuyente no declarante el año inmediato anterior, en cuyo caso se deberá aportar un Código Internacional de Cuenta Bancaria española (IBAN) en el que figure el contribuyente como titular.

---

(7) Véase la Orden PRE/1838/2014, por la que se publica el Acuerdo de Consejo de Ministros, de 19 de septiembre de 2014, por el que se aprueba Cl@ve PIN, la plataforma común del Sector Público Administrativo Estatal para la identificación, autenticación y firma electrónica mediante el uso de claves concertadas (BOE del 10).

(8) Véase el apartado primero. 3.a) y el anexo I de la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada para relacionarse electrónicamente con la citada Agencia Tributaria.

El número de referencia podrá solicitarse por medios electrónicos a través de Internet en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

También podrá obtenerlo por medios electrónicos mediante un certificado electrónico reconocido o el sistema Cl@ve PIN, sin necesidad de comunicar la casilla ***[0475]***.

> La Agencia Estatal de Administración Tributaria adoptará las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de la persona o personas que solicitan el número de referencia, así como, en su caso, la conservación de los datos comunicados.

La obtención de un número de referencia invalida el número de referencia anterior que se hubiera solicitado, de tal forma que, en caso de que se hubieran solicitado varios números de referencia, sólo será válido y por tanto permitirá acceder al borrador o a los datos fiscales, modificar y en su caso presentar el borrador o la declaración del IRPF, el último número de referencia solicitado.

2. Modificación del borrador de declaración

El contribuyente podrá instar la modificación del borrador de declaración del IRPF cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos.

La modificación del borrador de declaración podrá realizarse a través de alguna de las siguientes vías:

2.1 Por medios electrónicos

a) A través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

El contribuyente puede modificar su borrador a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración. Para ello, el contribuyente deberá hacer uso de alguno de los sistemas de identificación indicados en el apartado anterior (certificado electrónico reconocido, sistema Cl@ve PIN o número de referencia). En el supuesto de modificación del borrador de declaración por la opción de tributación conjunta deberá hacerse constar también el Número de Identificación Fiscal (NIF) del cónyuge y su número de referencia o Cl@ve PIN.

b) A través del teléfono

El contribuyente puede, previa solicitud de cita, modificar su borrador por teléfono con el Plan "Le Llamamos" comunicando su Número de Identificación Fiscal (NIF) y su número de referencia, previamente solicitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, exclusivamente para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet. En los supuestos de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges será necesario, además, comunicar el NIF así como el número de referencia del cónyuge.

> A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la solicitud de modificación del borrador de declaración.

2.2 Personalmente

El contribuyente puede modificar su borrador mediante su personación, **previa solicitud de cita,** en cualquier **Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración**

Tributaria, aportando para acreditar su identidad, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF).

También podrá solicitar la modificación del borrador de la declaración personalmente en las **oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía** que hayan suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un convenio de colaboración para la implantación del sistema de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio.

3. Confirmación y presentación del borrador de declaración

Cuando el contribuyente considere que el borrador de la declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto podrá confirmarlo y presentarlo teniendo el mismo, en este caso, la consideración de declaración del IRPF a todos los efectos.

La confirmación y presentación del borrador de declaración, y la realización del ingreso, la solicitud de la devolución o la renuncia a la misma, se efectuarán por alguno de los siguientes medios

3.1 Por medios electrónicos a través de Internet en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

En este caso, el contribuyente deberá hacer uso de alguno de los sistemas de identificación indicados en la página 10 y que son: certificado electrónico reconocido, sistema Cl@ve PIN o número de referencia. Tratándose de declaraciones conjuntas formuladas por ambos cónyuges será necesario además, comunicar el NIF así como el número de referencia o Cl@ve PIN del cónyuge.

El procedimiento a seguir será el siguiente:

1º. El declarante deberá conectarse con la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración. A continuación, según cuál sea el resultado de borrador de declaración, el contribuyente deberá:

- Si el resultado del borrador de la declaración es a ingresar y no opta por la domiciliación bancaria en entidad colaboradora como medio de pago del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo, el declarante cumplimentará o confirmará, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y domiciliación del segundo plazo, consignará el Número de Referencia Completo (NRC) obtenido tras efectuar el ingreso en la entidad colaboradora y procederá a la confirmación y presentación del borrador.

A estos efectos, el contribuyente podrá obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora por alguna de las siguientes vías:

- De forma directa, bien en sus oficinas o bien a través de los servicios de banca electrónica que aquéllas presten a sus clientes.

- A través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica, utilizando un certificado electrónico reconocido o mediante la utilización del sistema Cl@ve PIN).

En este caso, el contribuyente también podrá efectuar el pago a través de un documento para el ingreso en entidad colaboradora, que deberá imprimir y proceder a efectuar dicho ingreso.

- Si el resultado del borrador de la declaración es a ingresar y el contribuyente opta por la domiciliación bancaria en entidad colaboradora como medio de pago del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo, deberá cumplimentar o confirmar el

identificador único de la cuenta, Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) y, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y la domiciliación bancaria y procederá a la confirmación y presentación del borrador.

- Si el resultado del borrador de la declaración es un resultado a devolver o negativo el declarante deberá, en su caso, cumplimentar o confirmar el identificador único de la cuenta, Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) y proceder a su confirmación y presentación.

2º. Si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos del modelo de declaración del IRPF correspondientes a la declaración presentada, justificante de presentación, validado con un código seguro de verificación de 16 en el que constará la fecha y hora de presentación que el declarante deberá imprimir o archivar y conservar.

Los contribuyentes también pueden acceder a sus datos fiscales y al resumen del borrador de declaración a través de una aplicación para dispositivos móviles, previo registro en la misma, utilizando alguno de los siguientes sistemas de identificación establecidos en el apartado anterior (sistema Cl@ve PIN o número de referencia). También podrán confirmar y presentar el borrador de declaración siempre que no tengan que modificar o incluir algún dato adicional.

3.2 Por medios electrónicos a través del teléfono

El contribuyente puede, previa solicitud de cita, confirmar y presentar su borrador por teléfono con el Plan "Le Llamamos". A tal efecto, el contribuyente deberá comunicar, entre otros datos, su Número de Identificación Fiscal (NIF), su número de referencia, así como el Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN), en la que desee efectuar la citada domiciliación o solicitar la devolución. En caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges será necesario, además, comunicar el NIF así como el número de referencia del cónyuge.

Realizada la presentación, la Agencia Estatal de Administración Tributaria generará el código seguro de verificación asociado a la presentación.

> A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la comunicación, confirmación y presentación del borrador de declaración.

El contribuyente puede obtener el justificante de su presentación accediendo a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es, mediante el uso de alguno de los sistemas de identificación descritos en la página 10 (certificado electrónico reconocido, número de referencia o sistema Cl@ve PIN) o bien mediante el servicio de cotejo de documentos electrónicos de la Sede Electrónica con el código seguro de verificación que le comunicará el operador telefónico.

La vía telefónica no podrá utilizarse para confirmar el borrador de la declaración y llevar a cabo su presentación cuando el resultado del mismo sea a ingresar y el contribuyente no opte por la domiciliación bancaria en entidad colaboradora del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo.

3.3 Personalmente

La confirmación y presentación borrador de declaración podrá hacerse:

1º. El contribuyente podrá personarse e**n las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, previa solicitud de cita, así como en las habilitadas por las Comunidades**

Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades locales para la confirmación del borrador de declaración y su inmediata transmisión electrónica.

Ahora bien, **no podrá confirmarse** el borrador de declaración y llevar a cabo su presentación por esta vía **cuando el resultado del mismo sea a ingresar y el contribuyente no opte por la domiciliación bancaria** en entidad colaboradora del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo.

También podrán presentarse de esta forma las declaraciones del IRPF de cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución, cualquiera que sea el resultado final de sus declaraciones, a ingresar, a devolver o negativo.

En este caso se entregará al contribuyente su ejemplar del "Modelo 100. Documento de ingreso o devolución de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" como justificante de la presentación realizada o, en su caso, el justificante de presentación con los datos del Modelo de declaración del IRPF correspondientes a la declaración presentada, validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres en el que constará la fecha y hora de la presentación de la declaración.

2º. En las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, en los términos previstos en dicho convenio**.**

Presentación de las declaraciones del IRPF 2018

1. Plazo de presentación de las declaraciones del IRPF

El plazo de presentación de las declaraciones del IRPF correspondientes al ejercicio 2018, cualquiera que sea su resultado, será el comprendido entre los días **2 de abril y 1 de julio de 2019**, ambos inclusive.

Todo ello, sin perjuicio del plazo de domiciliación bancaria de las declaraciones que se comenta en las páginas 20 y s. de este mismo capítulo.

2. Forma de presentación de las declaraciones del IRPF

De acuerdo con el artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, las declaraciones del IRPF, así como el correspondiente documento de ingreso o devolución, podrán presentarse de la siguiente forma:

a) Presentación electrónica por Internet, que podrá ser efectuada mediante alguno de los siguientes sistemas de identificación: certificado electrónico reconocido, número de referencia o sistema Cl@ve PIN que se describen en la página 10 de este Capítulo.

b) Presentación de la declaración a través de la confirmación del borrador de declaración [9] que, tal y como se ha comentado en el epígrafe anterior, permite la presentación, además de por Internet en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de la aplicación para dispositivos móviles, por teléfono y en las oficinas de la Agencia Estatal

[9] La confirmación y presentación del borrador de declaración se comenta en las páginas 12 y ss. de este Capítulo.

de Administración Tributaria, previa solicitud de cita, así como en las oficinas habilitadas por las Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para la confirmación del borrador de declaración. En este caso, la declaración deberá presentarse directamente en las citadas oficinas para su inmediata transmisión electrónica. Se podrán presentar mediante la confirmación del borrador de declaración las declaraciones a devolver o negativas y las declaraciones con resultado a ingresar, siempre que, en estas últimas el contribuyente hubiera procedido a la domiciliación del ingreso resultante o, del primer plazo si se trata de declaraciones en las que el contribuyente ha optado por el fraccionamiento del pago. En el caso de dispositivos móviles sólo se podrá confirmar el borrador si se opta por el fraccionamiento del pago.

Especialidades

Contribuyentes del IRPF que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria

Los contribuyentes del IRPF que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria, regulado en los artículos 138 a 143 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, presentarán su declaración de acuerdo con las reglas previstas en los números Uno y Dos del apartado sexto de la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, se establece el lugar de presentación de las declaraciones tributarias que generen deudas o créditos que deban anotarse en dicha cuenta corriente tributaria y se desarrolla lo dispuesto en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

Contribuyentes que están obligados a presentar, además, declaración por el Impuesto sobre Patrimonio

Los contribuyentes que presenten **declaración por el Impuesto sobre Patrimonio, estarán obligados a utilizar la vía electrónica a través de Internet para la presentación de la declaración del IRPF**, debiendo utilizar la vía electrónica, a través de Internet o del teléfono para confirmar, en su caso, el borrador de la declaración del IRPF.

Contribuyentes con residencia habitual en el extranjero o desplazados fuera del territorio español

Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el extranjero y aquellos que se encuentren fuera del territorio nacional durante los plazos de presentación de las declaraciones del IRPF podrán confirmar y presentar el borrador de declaración y, en su caso, realizar el ingreso o solicitar la devolución por **vía electrónica, a través de Internet o del teléfono** en los términos, condiciones y con arreglo al procedimiento expuesto en el apartado "Confirmación y presentación del borrador".

Declaraciones del IRPF de cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución

En el caso de declaraciones de cónyuges no separados legalmente en las que, al amparo de lo dispuesto en el artículo 97.6 de la Ley del IRPF, uno de ellos solicite la suspensión del ingreso y el otro manifieste la renuncia al cobro de la devolución, las declaraciones correspondientes a ambos cónyuges deberán presentarse de forma simultánea y conjuntamente en el lugar que corresponda en función de que el resultado final de sus declaraciones como consecuencia de la aplicación del mencionado procedimiento sea a ingresar o a devolver.

3. Documentación adicional a presentar junto con la declaración del IRPF

a) Los contribuyentes sometidos al régimen de transparencia fiscal internacional deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF los datos y documentos señalados en el artículo 91.10 de la Ley del IRPF, relativos a todas y cada una de las entidades no residentes cuyas rentas deban incluirse en la base imponible del IRPF. Véase la página 356.

b) Los contribuyentes que hayan efectuado en el ejercicio inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF una comunicación de la materialización anticipada del ejercicio y su sistema de financiación, conforme a lo previsto en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. [10]

c) Los contribuyentes que soliciten la devolución mediante cheque nominativo sin cruzar del Banco de España: deberán presentar conjuntamente con la declaración del IRPF escrito conteniendo dicha solicitud.

d) Los contribuyentes que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley del Impesto de Sociedades, **comuniquen la realización de operaciones de fusión o de escisión** en las cuales ni la entidad transmitente ni la entidad adquirente tengan su residencia fiscal en España y en las que no sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 84 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, por no disponer la transmitente de un establecimiento permanente situado en este país, deberán, además de consignar en la casilla correspondiente del modelo de declaración del IRPF la opción por el régimen especial, como socio residente afectado, presentar los siguientes documentos:

- Identificación de las entidades participantes en la operación y descripción de la misma
- Copia de la escritura pública o documento equivalente que corresponda a la operación
- En el caso de que las operaciones se hubieran realizado mediante una oferta pública de adquisición de acciones, también deberá aportarse copia del folleto informativo.

En todos los casos en que haya que presentar documentación adicional, los documentos o escritos y, en general, cualesquiera otros no contemplados expresamente en los propios modelos de declaración que deban acompañarse a ésta, podrán presentarse a través del **Registro Electrónico** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que regula la Resolución de 28 de diciembre de 2009 (BOE del 29). También podrán presentarse en el **Registro presencial** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en cualquiera de los registros a los que se refiere el apartado 4 del artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Los descendientes o ascendientes que se relacionen en las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo deberán disponer de número de identificación fiscal.

Cuando sea de aplicación la deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, será necesario que los miembros integrados en la unidad familiar dispongan de Número de Identificación Fiscal (NIF).

4. Presentación electrónica a través de Internet

Las declaraciones del IRPF, cualquiera que sea el resultado de las mismas, pueden presentarse a través de Internet.

[10] El comentario de las inversiones anticipadas de futuras dotaciones se contiene en las páginas 592 y s. del Capítulo 16.

No obstante, cuando los contribuyentes deban acompañar a la declaración la documentación adicional a que antes hemos hecho referencia y, en general, cualesquiera documentos, solicitudes o manifestaciones de opciones no contemplados expresamente en los propios modelos oficiales de declaración, la presentación electrónica de la declaración requerirá que la citada documentación adicional se presente, en forma de documentos electrónicos, en el Registro Electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con el procedimiento previsto en la Resolución de 28 de diciembre de 2009, por la que se crea la Sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE del 29).

¿Quiénes pueden efectuar la presentación electrónica por Internet?

La presentación electrónica por Internet a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá ser efectuada:

a) Por los contribuyente o, en su caso, sus representantes legales.

b) Por aquellos representantes voluntarios de los contribuyentes con poderes o facultades para presentar electrónicamente en nombre de los mismos declaraciones y autoliquidaciones ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria o representarles ante ésta, en los términos establecidos en cada momento por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

c) Por las personas o entidades que, según lo previsto en el artículo 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos y cumplan los requisitos y condiciones que, a tal efecto, establezca la normativa vigente en cada momento.

¿Qué requisitos técnicos se precisan para la presentación electrónica?

La presentación electrónica por Internet a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria estará sujeta al cumplimiento de las siguientes condiciones generales:

a) El contribuyente deberá disponer de Número de Identificación Fiscal (NIF) y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios a que se refiere el artículo 3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Para verificar el cumplimiento de este requisito el obligado tributario podrá acceder a la opción «mis datos censales» disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, las circunstancias anteriores deben concurrir en cada uno de ellos.

b) La presentación electrónica **se podrá efectuar utilizando un certificado electrónico reconocido** emitido de acuerdo a las condiciones que establece la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica que resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria según la normativa vigente en cada momento, o bien del sistema **Cl@ve PIN** o el número de referencia. En el caso de declaración conjunta formulada por ambos cónyuges, será necesario que el cónyuge que figure como primer declarante disponga de certificado electrónico reconocido, **Cl@ve PIN** o número de referencia, debiendo disponer obligatoriamente el otro cónyuge de número de referencia o **Cl@ve PIN**.

Cuando la presentación electrónica **se realice por apoderados o por colaboradores sociales debidamente autorizados,** serán éstos quienes deberán disponer de su certificado electrónico.

c) Para efectuar la presentación electrónica**, el contribuyente o, en su caso, el presentador autoliquidaciones deberán** acceder al Servicio de tramitación del borrador/declaración.

En el caso de contribuyentes la presentación de la declaración se realizará a través de la confirmación del borrador de declaración.

Por su parte, quienes dispongan de los apoderamientos generales y específicos relacionados con el modelo 100 y los colaboradores sociales pueden utilizar el servicio Renta WEB para tramitar la declaración de sus representados desde la opción disponible en la página de trámites del modelo 100 en la Sede Electrónica.

Asimismo, las personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas, podrán utilizar un programa informático para la obtención del fichero con las autoliquidaciones a transmitir desde la opción disponible en la página de trámites del modelo 100 en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración tributaria.

¿Cómo se presenta la declaración?

Una vez realizada la declaración accediendo a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración para la confirmación del borrador y/o la presentación de la declaración o, en su caso, desde la opción disponible en la página de trámites del modelo 100 en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración tributaria para la presentación de declaraciones en representación de terceras personas, deberá procederse, en función del resultado de la misma y de la domiciliación bancaria o no del pago correspondiente a la totalidad del ingreso o al primer plazo, de la siguiente forma:

- ***Importante:*** *en el caso de declaraciones conjuntas del IRPF formuladas por ambos cónyuges, para su presentación electrónica será necesario además, comunicar el NIF así como el número de referencia del cónyuge o su Cl@ve PIN.*

a) Con resultado a ingresar cuyo pago total o el correspondiente al primer plazo no se realiza mediante domiciliación bancaria (11)

El declarante o, en su caso, el presentador deberá conectarse con la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es, accediendo al Servicio de tramitación del borrador/declaración. A continuación cumplimentará o confirmará, en su caso, las opciones de fraccionamiento del pago y domiciliación del segundo plazo, ofreciéndosele en el momento de su presentación dos alternativas:

- **Consignar el Número de Referencia Completo (NRC)** previamente obtenido tras efectuar el ingreso en la entidad colaboradora y proceder a la confirmación y presentación del borrador de declaración.

  A estos efectos, **el declarante o el presentador podrá obtener el Número de Referencia Completo (NRC)** de la entidad colaboradora por alguna de las siguientes vías:

  - **De forma directa**, bien en sus oficinas o bien a través de los servicios de banca electrónica que aquéllas presten a sus clientes.

  - A través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía electrónica, utilizando un certificado electrónico reconocido o mediante la utilización del sistema Cl@ve PIN).

---

(11) La domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria del IRPF se comenta en las páginas 20 y ss. de este mismo Capítulo.

- **Obtener un documento de pago** con el que, una vez impreso, deberá proceder a efectuar el ingreso en cualquiera de las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria.

  - ***Novedad 2018:*** *desaparece la posibilidad de obtener la declaración y sus correspondientes documentos de ingreso o devolución en papel impreso generado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

  No obstante, para las declaraciones con resultado a ingresar en las que no se opte por la domiciliación bancaria como medio de pago del importe resultante o, en su caso, del correspondiente al primer plazo, el contribuyente podrá obtener un documento con el que, una vez impreso, podrá efectuar directa y personalmente el ingreso del importe resultante de su declaración en las oficinas de las entidades colaboradoras.

En ambos casos si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos del modelo de declaración del IRPF correspondientes a la declaración presentada, justificante de presentación, validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres en el que constará la fecha y hora de presentación que el declarante deberá imprimir o archivar y conservar.

En el supuesto de que la autoliquidación fuese rechazada, se mostrarán los errores detectados para que se proceda a su subsanación.

b) Con resultado a ingresar cuyo pago total o el correspondiente al primer plazo se realiza mediante domiciliación bancaria [12]

La transmisión de la declaración **no precisará, con carácter previo, la comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y la obtención del NRC**.

La transmisión de la autoliquidación, en la que se recogerá la correspondiente orden de domiciliación, se realizará de acuerdo con lo comentado en el apartado anterior.

El contribuyente podrá conservar además de la declaración aceptada así como el documento de ingreso o devolución, modelo 100, el documento de ingreso del segundo plazo modelo 102, validado con un código seguro de verificación de 16 caracteres en el que constará, además de la fecha y hora de presentación de la declaración, la orden de domiciliación efectuada y, en su caso, la opción de fraccionamiento de pago elegida por el contribuyente.

c) Con resultado a ingresar cuando se presenten con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, compensación, reconocimiento de deuda o solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español

El procedimiento de presentación electrónica de las autoliquidaciones a las que se refiere esta letra conlleva únicamente la particularidad de que, una vez finalizada la presentación de la declaración, el declarante o la persona o entidad autorizada a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas obtendrá, además del código seguro de verificación, una clave de liquidación de diecisiete caracteres con la que, si lo desea, podrá solicitar en ese mismo momento, a través del enlace habilitado a tal efecto, el aplazamiento o fraccionamiento o la compensación o, en su caso, el pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español. También podrá con la clave de liquidación presentar dichas solicitudes en un momento posterior en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet, en la dirección electrónica «https://www.agenciatributaria.gob.es», a través de la opción Procedimientos, Servicios y Trámites (Información y Registro)/Recaudación.

---

(12) La domiciliación bancaria del pago de la deuda tributaria del IRPF se comenta en las páginas siguientes.

Si se pretende efectuar el pago de una parte de la deuda total y, al tiempo, solicitar el aplazamiento o fraccionamiento, la compensación o la solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español por la parte de la deuda no ingresada, el contribuyente podrá obtener el Número de Referencia Completo (NRC) de la entidad colaboradora en la forma prevista en el apartado a) anterior para el supuesto de autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria. Cuando confirme el borrador introducirá el NRC haciendo constar, además, la opción u opciones que ejercerá posteriormente respecto de la cantidad no ingresada.

- ***Importante:*** *en ningún caso, la presentación electrónica de la declaración del IRPF tendrá, por sí misma, la consideración de solicitud de compensación, aplazamiento o fraccionamiento de deuda o de solicitud de pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.*

d) Con resultado a devolver o negativo

El procedimiento para la presentación de estas declaraciones es similar al anteriormente comentado para las declaraciones con resultado a ingresar, con la salvedad de que no será preciso realizar la fase de comunicación con la Entidad colaboradora para la realización del ingreso y para la obtención del NRC asociado al mismo, ni la de domiciliación en Entidad colaboradora del ingreso.

El declarante deberá, en su caso, cumplimentar o confirmar el identificador único de la cuenta, Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) y proceder a su confirmación y presentación.

e) Correspondientes a cónyuges no separados legalmente en las que uno de ellos solicita la suspensión del ingreso y el otro la renuncia a la devolución

En estos casos, si alguno de los cónyuges opta por el sistema de presentación electrónica de la declaración, la declaración correspondiente al otro deberá presentarse también por este sistema. La presentación de ambas declaraciones se realizará con arreglo al procedimiento que en cada caso proceda, según el resultado final de las mismas las declaraciones.[13]

Pago de la deuda tributaria del IRPF

(Arts. 97.2 Ley IRPF y 62.2 Reglamento)

Si como resultado final de la declaración del IRPF se obtiene una cantidad a ingresar, el contribuyente deberá efectuar el ingreso de dicho importe en el Tesoro Público.

Sin embargo, para realizar el ingreso de la deuda tributaria del IRPF el contribuyente podrá optar por efectuarlo de una sola vez, o bien por fraccionar su importe, sin interés ni recargo alguno, en dos plazos:

a) El primero, del 60 por 100, en el momento de presentar la declaración.

b) El segundo, del 40 por 100 restante, hasta el día 5 de noviembre de 2019, inclusive.

- ***Importante:*** *no podrá fraccionarse en dos plazos el ingreso de las autoliquidaciones complementarias del IRPF.*

La existencia de este procedimiento de fraccionamiento del pago no impedirá al contribuyente **la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, desarrollado en los artícu-

(13) Véanse dentro del epígrafe "Pago de la deuda tributaria del IRPF" las páginas 25 y s. de este Capítulo.

los 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre).

- ***Importante:*** *el contribuyente no puede acogerse en el momento de la presentación de la declaración al fraccionamiento de pago de los artículos 97.2 de la Ley del IRPF y 62.2 del Reglamento y, a su vez, solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del primer plazo de acuerdo con el artículo 65 de la Ley General Tributaria, pues ambos mecanismos de aplazamiento/fraccionamiento no resultan aplicables de forma simultánea en este caso.*

1. Pago en una sola vez

El pago en una sola vez del importe resultante de la declaración del IRPF podrá realizarse en **efectivo**, **mediante adeudo o cargo en cuenta o mediante domiciliación bancaria**, en cualquiera de las Entidades colaboradoras autorizadas (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito) sitas en territorio español, aunque se efectúe fuera de plazo.

Domiciliación bancaria del pago

Los contribuyentes podrán efectuar la domiciliación bancaria de la deuda tributaria resultante de la declaración del IRPF con sujeción a los siguientes requisitos y condiciones.

Ámbito de aplicación de la domiciliación bancaria

Únicamente podrán efectuar la domiciliación bancaria:

a) Los contribuyentes que efectúen la presentación electrónica de la declaración del IRPF.

b) Los contribuyentes cuya autoliquidación se efectúe a través de los servicios de ayuda prestados en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que hayan suscrito con la Agencia Estatal de Administración Tributaria un convenio de colaboración para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria, y en las habilitadas a tal efecto por las restantes Comunidades Autónomas, Ciudades con Estatuto de Autonomía y Entidades Locales para su inmediata transmisión electrónica.

c) Los contribuyentes que efectúen la confirmación del borrador de declaración del IRPF por medios electrónicos, por Internet o por teléfono o en las oficinas anteriormente citadas.

Plazo para efectuar la domiciliación bancaria

La domiciliación podrá efectuarse desde el día **2 de abril hasta el día 26 de junio de 2019,** ambos inclusive.

Procedimiento de realización del pago

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará la orden de domiciliación bancaria del contribuyente a la Entidad colaboradora señalada en la misma, la cual procederá, en su caso, **el día 1 de julio de 2019 a cargar en cuenta el importe domiciliado**, remitiendo, posteriormente, al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo de dicho ingreso.

Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 79 a 86 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y en la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva

la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación electrónica de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios, podrán, por esta vía, dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan.

Los pagos se entenderán realizados en la fecha de cargo en cuenta de las domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de crédito donde se encuentre domiciliado el pago.

2. Pago en dos plazos

Para poder acogerse a este beneficio fiscal de fraccionar el pago resultante del IRPF en dos plazos: el primero, del 60 por 100 de su importe, en el momento de presentar la declaración, y el segundo, del 40 por 100 restante, es imprescindible:

a) Que la declaración se presente dentro del plazo establecido y no se trate de una autoliquidación complementaria.

b) Que en el momento de la presentación de la declaración se efectúe el ingreso del 60 por 100 del importe resultante de la misma.

- ***Importante:*** *en los supuestos en que, al amparo de lo establecido en el artículo 97.6 de la Ley del IRPF, la solicitud de suspensión del ingreso de la deuda tributaria resultante de la declaración realizada por un cónyuge no alcance la totalidad de dicho importe, el resto de la deuda tributaria podrá fraccionarse.* *Véanse las páginas 25 y s. de este Capítulo.*

No obstante, en el caso de los contribuyentes que confirmen y presenten el borrador de declaración **a través de la aplicación para dispositivos móviles,** el pago del importe de la deuda tributaria resultante **deberá realizarse necesariamente en dos plazos** mediante domiciliación bancaria de ambos plazos.

Plazo para efectuar la domiciliación bancaria

La domiciliación podrá efectuarse desde el día **2 de abril hasta el día 26 de junio de 2019,** ambos inclusive.

No obstante, si se opta por domiciliar **únicamente el segundo plazo**, la misma podrá realizarse hasta el **1 de julio de 2019** inclusive.

En función de que el contribuyente domicilie o no el pago resultante del primer plazo, pueden distinguirse las siguientes situaciones en relación con el ingreso de cada uno de los plazos:

A) Contribuyentes que no efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo

Primer plazo

Importe del ingreso: el 60 por 100 de la cantidad resultante de la declaración.

Momento de efectuar el ingreso: al presentar la declaración.

Lugar:

a) Si se desea domiciliar exclusivamente el pago del segundo plazo.

La domiciliación del segundo plazo deberá efectuarse en la entidad de crédito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria en la que el contribuyente efectúe el ingreso del primer plazo.

b) Si no se desea domiciliar el pago del segundo plazo.

En el supuesto de que no se desee domiciliar el pago del segundo plazo, deberá efectuarse el ingreso de dicho plazo por vía electrónica o directamente en cualquier oficina situada en territorio español de estas entidades (Bancos, Cajas de Ahorro o Cooperativas de Crédito).

Segundo plazo

Importe del ingreso: el 40 por 100 restante de la cantidad resultante de la declaración.

Momento de efectuar el ingreso: hasta el día 5 de noviembre de 2019, inclusive.

Lugar:

a) Si se domicilió en cuenta exclusivamente el pago del segundo plazo.

El 5 de noviembre de 2019, la entidad colaboradora en la que se domicilió el pago del segundo plazo se encargará de adeudar su importe en la cuenta indicada por el contribuyente, remitiéndole a continuación el correspondiente justificante de pago. En este caso, deberá disponerse de saldo suficiente en la cuenta indicada.

b) Si no se domicilió en cuenta el pago del segundo plazo.

En cualquiera de las entidades colaboradoras sitas en territorio español, directamente o por vía electrónica, mediante el documento de ingreso, **modelo 102,** que podrá obtener mediante **descarga a través del portal de Internet de la Agencia Estatal de Administración Tributaria,** en la dirección electrónica e "http://www.agenciatributaria.es" o bien en cualquier **Delegación o Administración** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

B) Contribuyentes que efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo

Los contribuyentes que efectúen la domiciliación bancaria del primer plazo del IRPF pueden optar por las siguientes alternativas:

- **Domiciliación bancaria del primer y segundo plazo.**

La domiciliación bancaria en Entidad colaboradora del primer plazo deberá realizarse, en los términos, condiciones y plazo anteriormente comentados en el apartado "Pago en una sola vez". Por su parte, la domiciliación bancaria del segundo plazo deberá realizarse en la misma Entidad colaboradora y cuenta en la que se domicilió el primer plazo.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará las órdenes de domiciliación bancaria efectuadas por el contribuyente a la Entidad colaboradora señalada, la cual procederá, en su caso, el día 1 de julio de 2019 a cargar en cuenta el importe del primer plazo domiciliado, remitiendo posteriormente al contribuyente justificante del ingreso realizado que servirá como documento acreditativo del mismo.

Posteriormente, la Entidad colaboradora procederá, en su caso, el día 5 de noviembre de 2019, a cargar en cuenta el importe domiciliado del segundo plazo, remitiendo al contribuyente justificante acreditativo del ingreso realizado.

- **Domiciliación bancaria únicamente del primer plazo.**

En este supuesto, la especialidad respecto de lo anteriormente comentado reside en que el ingreso correspondiente al segundo plazo deberá efectuarse en cualquiera de las Entidades colaboradoras sitas en territorio español, directamente o por vía electrónica, mediante el documento de ingreso modelo 102.

No obstante, y siempre que se haya domiciliado el primer plazo, los contribuyentes podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 22 de septiembre de 2019, inclusive.

3. Otras formas de pago y/o extinción de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones del IRPF

- **Pago mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español** (Arts. 97.3 Ley IRPF y 62.3 Reglamento)

El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. El contribuyente que pretenda utilizar este medio de pago en especie como medio para satisfacer deudas por el IRPF a la Administración deberá seguir el procedimiento establecido al efecto por el artículo 40 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre). El procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a ingresar con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español se regula en el artículo 10 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

En ningún caso, la presentación electrónica de la autoliquidación tendrá, por sí misma, la consideración de solicitud de pago mediante la entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español.

- **Extinción mediante anotación en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria**

La deuda tributaria resultante de la declaración del IRPF podrá extinguirse por compensación mediante anotación en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

Para ello, los contribuyentes del IRPF que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria regulado en los artículos 138 a 143 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, presentarán su declaración de acuerdo con las reglas previstas en el apartado sexto de la Orden de 30 de septiembre de 1999, por la que se aprueba el modelo de solicitud de inclusión en el sistema de cuenta corriente en materia tributaria, se establece el lugar de presentación de las declaraciones tributarias que generen deudas o créditos que deban anotarse en dicha cuenta corriente tributaria y se desarrolla lo dispuesto en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio, por el que se regula el sistema de cuenta corriente en materia tributaria.

- **Extinción por compensación con créditos tributarios reconocidos**

Las deudas tributarias resultantes de las declaraciones del IRPF podrán también extinguirse por compensación con créditos tributarios reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario, en los términos previstos en los artículos 71 y siguientes de la Ley General Tributaria y de acuerdo con las condiciones y el procedimiento establecidos en los artículos 55 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

4. Supuestos de fraccionamiento especial (Arts. 97.5 Ley IRPF y 63 Reglamento)

Además del supuesto general anteriormente comentado, la normativa reguladora del IRPF contempla dos supuestos de fraccionamiento especial: [14]

(14) Véanse los artículos 97.5 de la Ley y 63 del Reglamento del IRPF.

a) Fallecimiento del contribuyente.

b) Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia.

En ambos casos, todas las rentas pendientes de imputación deben integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por el IRPF.

Por ello, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas.

El fraccionamiento se regirá por las normas previstas por el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deben formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante debe ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

5. Procedimiento de suspensión del ingreso de la deuda tributaria del IRPF sin intereses de demora (Art. 97.6 Ley IRPF y 62.1 Reglamento)

Los matrimonios no separados legalmente que opten por tributar de forma individual y en los que una de las declaraciones resulte a ingresar y la otra con derecho a devolución, podrán acogerse a este procedimiento mediante el cual el contribuyente cuya declaración sea positiva puede solicitar la suspensión del ingreso de su deuda tributaria, sin intereses de demora, en la cuantía máxima que permita el importe de la devolución resultante de la declaración de su cónyuge, a condición de que éste renuncie al cobro de la misma en una cantidad igual al importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada por aquél.

La suspensión será provisional hasta tanto la Administración tributaria reconozca el derecho a la devolución a favor del cónyuge y a resultas del importe de la misma.

Requisitos para obtener la suspensión provisional

a) El contribuyente cuya declaración resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada por su cónyuge, aceptando asimismo que la cantidad a cuyo cobro renuncia se aplique al pago de dicha deuda.

b) Ambas declaraciones, la del contribuyente que solicita la suspensión y la del cónyuge que renuncia a la devolución, habrán de corresponder al mismo período impositivo y deberán presentarse de forma simultánea y conjuntamente, dentro del plazo establecido.

c) Ninguno de los cónyuges podrá estar acogido al sistema de cuenta corriente tributaria regulado en los artículos 138 a 140 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre).

d) Ambos cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias, en los términos previstos en el artículo 18 del Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, aprobado por el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio (BOE del 25).

Forma de solicitar la suspensión

Para solicitar la suspensión, el cónyuge cuya declaración resulte a ingresar deberá cumplimentar y suscribir el apartado correspondiente de la página 19 de su declaración. Además, al rellenar el documento de ingreso (modelo 100), deberá marcar con una "X" la casilla ***[7]*** del apartado "Liquidación".

Asimismo, el cónyuge cuya declaración resulte a devolver deberá cumplimentar y suscribir el apartado correspondiente de las páginas anteriormente indicadas de su declaración, debiendo marcar también con una "X" la casilla *[7]* del apartado "Liquidación" de su documento de ingreso o devolución (modelo 100).

Posibilidad de domiciliar el pago de la parte de deuda tributaria no suspendida

Si el resultado positivo de la declaración fuese superior al importe cuya suspensión se solicita, el pago del exceso podrá fraccionarse en dos plazos, del 60 y del 40 por 100, respectivamente, pudiendo asimismo domiciliarse en cuenta el pago de cada uno de dichos plazos, con arreglo al procedimiento general establecido en el epígrafe anterior para el pago del IRPF.

Efectos de las solicitudes de suspensión improcedentes

Cuando no proceda la suspensión por no reunirse los requisitos anteriormente señalados, la Administración practicará liquidación provisional al contribuyente que la solicitó por importe de la deuda objeto de la solicitud junto con el interés de demora calculado desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración hasta la fecha de la citada liquidación provisional.

Efectos sobre la deuda suspendida del reconocimiento del derecho a la devolución a favor del cónyuge

a) Si la devolución reconocida fuese igual a la deuda suspendida, ésta quedará totalmente extinguida, al igual que el derecho a la devolución.

b) Si la devolución reconocida fuese superior a la deuda suspendida, ésta se declarará totalmente extinguida y la Administración procederá a devolver la diferencia entre ambos importes.

c) Si la devolución reconocida fuese inferior a la deuda suspendida, ésta se declarará extinguida en la parte concurrente, practicando la Administración liquidación provisional al cónyuge que solicitó la suspensión por importe de la diferencia junto con el interés de demora calculado desde la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la declaración hasta la fecha de la citada liquidación provisional.

- ***Importante:*** *por expresa disposición legal, se considerará que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales entre los cónyuges por la cantidad que, procedente de la devolución de uno de ellos, se aplique al pago de la deuda del otro.*

Devoluciones derivadas de la normativa del IRPF

(Art. 103 Ley IRPF)

Si como resultado final de la declaración del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente confirmado, se obtiene una cantidad a devolver, el contribuyente puede solicitar la devolución de dicho importe.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IRPF, **este importe será, como máximo, la suma de las retenciones efectivamente practicadas, los ingresos a cuenta y pagos fraccionados realizados del IRPF**, así como de las **cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** satisfechas por contribuyentes que hayan adquirido dicha condición por cambio de residencia, más el importe correspondiente, en su caso, a la **deducción por maternidad** regulada en el artículo 81 de la Ley del IRPF y/o a la **deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo** prevista en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF.

¿Cómo se devuelve?

La devolución no es automática. El contribuyente deberá solicitarla expresamente por medio del **"Documento de Ingreso o Devolución" (modelo 100)** que acompaña a los impresos de la declaración propiamente dicha.

Con carácter general, la devolución se efectúa mediante transferencia bancaria a la cuenta que el contribuyente indique como de su titularidad en el mencionado documento de ingreso o devolución, aunque puede autorizarse el pago por cheque cruzado o nominativo.

Por consiguiente, es de suma importancia que se cumplimenten correctamente, en el apartado correspondiente del citado documento, los datos completos de la cuenta en la que se desea recibir la devolución.

El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria a la cuenta bancaria que el obligado tributario o su representante legal autorizado indiquen como de su titularidad en la autoliquidación tributaria, comunicación de datos o en la solicitud correspondiente, sin que el obligado tributario pueda exigir responsabilidad alguna en el caso en que la devolución se envíe al número de cuenta bancaria por él designado. (15)

No obstante, cuando el contribuyente no tenga cuenta abierta en ninguna Entidad colaboradora o concurra alguna circunstancia que lo justifique, se podrá hacer constar dicho extremo en escrito dirigido al titular de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda a su domicilio habitual, incluyendo dicho escrito junto a la declaración. A la vista del mismo y, previas las pertinentes comprobaciones, el titular de la Administración o Delegación podrá ordenar la realización de la devolución que proceda mediante cheque cruzado o nominativo del Banco de España.

¿Cuándo se devuelve?

La Administración dispone de seis meses, desde el término del plazo de presentación de las declaraciones, o desde la fecha de la presentación si la declaración fue presentada fuera de plazo, para practicar la liquidación provisional que confirme, o rectifique, el importe de la devolución solicitada por el declarante.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el mencionado plazo de seis meses, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso de pagos a cuenta sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones ulteriores, provisionales o definitivas, que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo de seis meses sin que haya sido ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributario desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que se ordene su pago, sin necesidad de que el contribuyente lo reclame.

Finalmente, deberá tenerse en cuenta que, de apreciarse errores u omisiones en la declaración, la Administración tributaria puede rectificar el resultado de la liquidación efectuada por el contribuyente mediante la correspondiente liquidación provisional, modificando la cuantía de la devolución solicitada o determinando la improcedencia de la misma.

En el caso de que se produzca dicha liquidación provisional, ésta le será reglamentariamente notificada al contribuyente, quien podrá interponer contra la misma los recursos previstos en la legislación

(15) Apartado 1 del artículo 132 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, modificado por el artículo 1.Siete del Real Decreto 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en el citado Reglamento (BOE del 26).

tributaria vigente. Todo ello, sin perjuicio de que con posterioridad a la práctica de la liquidación provisional puedan desarrollarse tanto nuevas actuaciones de comprobación limitada por los órganos de Gestión Tributaria, como actuaciones de inspección, en ambos casos, cuando se hayan descubierto nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional.

▪ ***Atención:*** *no será imputable a la Administración tributaria la demora cuando la devolución no pueda tramitarse dentro del plazo señalado, por no estar la declaración correctamente cumplimentada en todos sus extremos, no contener la documentación exigida, o carecer, o ser erróneos, los datos de la cuenta a la que deba ser transferido su importe.*

Supuesto especial: solicitud de devolución en el caso de contribuyentes fallecidos durante 2018

En el caso de contribuyentes fallecidos durante 2018, el IRPF se devengará en la fecha del fallecimiento y el periodo impositivo resultará inferior al año natural.(16)

En este caso, son los sucesores del fallecido quienes quedan obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por el IRPF, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Para ello deben presentar la declaración del fallecido en la modalidad individual e integrar las rentas obtenidas hasta el momento de su fallecimiento, realizando, en su caso, el pago de la deuda resultante.

Ahora bien, si el resultado de dicha declaración es a devolver, para tramitar la devolución y obtener el pago, los sucesores del fallecido deberán cumplimentar el impreso modelo H-100 ("Solicitud de pago de devolución a herederos"), disponible en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección electrónica https://www.agenciatributaria.gob.es, accediendo a través de la ruta: "Todos los trámites/Impuestos y tasas/Otros/Devoluciones a sucesores de personas físicas".

Junto con la solicitud deberán aportar la siguiente documentación:

- **Para importes inferiores o iguales a 2.000 euros**:
  - Certificado de defunción.
  - Libro de Familia completo.
  - Certificado del Registro de Últimas Voluntades.
  - Testamento (sólo si figura en el certificado de últimas voluntades).
  - En el supuesto de que haya varios herederos y se desee que el importe de la devolución sea abonado a uno de ellos, autorización escrita y firmada con fotocopia del DNI de todos ellos.
  - Certificado bancario de titularidad de la cuenta a nombre de las personas que van a cobrar la devolución.
- **Para importes superiores a 2.000 euros:**
  - Certificado de defunción.
  - Libro de Familia completo.
  - Certificado del Registro de Últimas Voluntades.
  - Testamento (sólo si figura en el certificado de últimas voluntades).

---

(16) Véanse al respecto en el Capítulo 2 de este Manual dentro del apartado " Devengo y período impositivo" las páginas 76 y s.

– Justificante de haber declarado en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones el importe de la devolución.
– En el caso de existir varios herederos y que el medio de pago elegido sea la transferencia, certificado bancario de titularidad de la cuenta a nombre de todos los herederos o, en su caso, Poder Notarial a favor de alguno/s de ellos.

Rectificación de los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas

Puede suceder que, una vez presentada la declaración del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente confirmado, el contribuyente advierta errores u omisiones en los datos declarados. El cauce para la rectificación de tales anomalías es diferente, dependiendo de que los errores u omisiones hayan causado un perjuicio a la Hacienda Pública o al propio contribuyente.

Errores u omisiones en perjuicio de la Hacienda Pública

El procedimiento de regularización de situaciones tributarias derivadas de errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan originado un perjuicio a la Hacienda Pública, se comenta en el Capítulo 18, páginas 861 y ss.

Errores u omisiones en perjuicio del contribuyente

Si el contribuyente declaró indebidamente alguna renta exenta, computó importes en cuantía superior a la debida, olvidó deducir algún gasto fiscalmente admisible u omitió alguna reducción o deducción a las que tenía derecho y, en consecuencia, se ha producido un perjuicio de sus intereses legítimos, podrá solicitar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se comenta en el Capítulo 18, páginas 869 y s.

Se permite solicitar la rectificación de autoliquidación del IRPF a través de la propia declaración del impuesto, cuando el contribuyente haya cometido errores u omisiones que determinen una mayor devolución a su favor o un menor ingreso, pudiendo realizarse esta solicitud de rectificación, para el periodo impositivo 2018, no sólo a través de Renta Web sino **también a través de los programas de presentación desarrollados por terceros.**

- ***Importante:*** *si el contribuyente desea solicitar la rectificación de su autoliquidación del ejercicio 2018 deberá marcar la casilla* ***[127]*** *de la página 3 de la declaración. Una vez marcada, la autoliquidación hace las funciones de escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 67 bis del Reglamento del IRPF.*

SERVICIOS DE AYUDA CAMPAÑA RENTA 2018

La Agencia Estatal de Administración Tributaria pone a disposición de los contribuyentes los siguientes servicios de ayuda en la Campaña de Renta 2018:

– RENTA INFORMACIÓN. **Teléfono 901 33 55 33 ó 91 554 87 70**, de 9 a 19 horas de lunes a viernes. Para aclarar las dudas que la cumplimentación de su declaración de Renta le pueda plantear.

– CITA PREVIA PARA RENTA. La cita previa puede tener dos finalidades:

- **Atención presencial en oficinas:** Este servicio permite la obtención del lugar, día y hora para confeccionar la declaración del IRPF en las oficinas y puede solicitarse a través de:

  Teléfono 901 22 33 44 ó 91 553 00 71, de lunes a viernes de 9 a 19 horas, desde el 9 de mayo al 28 de junio de 2019.

  Internet en la dirección **"http://www.agenciatributaria.es"** en el plazo antes indicado.

  App "Agencia Tributaria"en el plazo antes indicado.

- **Confección de declaraciones por teléfono**: **Plan "Le llamamos"** Este servicio le permite solicitar el día y la hora en que desee que la Agencia Tributaria se ponga en contacto con usted telefónicamente para confeccionar y presentar su declaración de Renta. Puede concertar su cita por alguna de las siguientes vías:

  Teléfono 901 22 33 44 ó 91 553 00 71 –atención personal– de lunes a viernes de 9 a 19 horas, desde el 1 de abril al 28 de junio de 2019.

  Teléfono 901 12 12 24 ó 91 535 73 26 1 –automático– en el plazo antes indicado.

  Internet en la dirección **"http://www.agenciatributaria.es"** en el plazo antes indicado.

  App "Agencia Tributaria"en el plazo antes indicado.

– APP. APLICACIÓN MÓVIL "AGENCIA TRIBUTARIA" Desde un dispositivo móvil y descargando gratuitamente la aplicación "Agencia Tributaria", disponible en los markets de Google (Play Store) y Apple (App Store) para los sistemas operativos Android e iOS respectivamente, el contribuyente dispondrá de un acceso directo a diversos trámites y a la aplicación Renta WEB para generar y presentar su declaración de Renta 2018.

– RENTA WEB: **"http://www.agenciatributaria.es"** En el portal de la Agencia Tributaria, accediendo a "Renta 2018" el contribuyente puede consultar información general, y, accediendo al "Servicio de tramitación borrador / declaración (Renta WEB)", podrá obtener su borrador de declaración, modificar y/o confirmar el mismo así como cumplimentar y llevar a cabo la presentación electrónica de la autoliquidación.

Para acceder a este servicio se necesita certificado electrónico o DNI electrónico, Cl@ve PIN o el número de referencia que el contribuyente previamente tendrá que solicitar en el Servicio RENØ o bien obtenerlo a través de la aplicación móvil (app) de la Agencia Tributaria.

Las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, colaboran con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Campaña de Renta 2018 en la confección de declaraciones, así como en la modificación y confirmación de borradores de declaración.

Capítulo 2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF): cuestiones generales

Sumario

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Naturaleza del IRPF (Art. 1 Ley IRPF)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

¿Qué se entiende por "renta" a efectos del IRPF? (Art. 2 Ley IRPF)

La renta del contribuyente, que constituye el objeto del IRPF, se define legalmente como la totalidad de sus **rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como las imputaciones de renta** establecidas por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Tratamiento de las circunstancias personales y familiares en el IRPF

El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a cubrir las necesidades vitales del contribuyente y de las personas que de él dependen, no se somete a tributación.

Ámbito de aplicación del IRPF (Art. 4 y 5 Ley IRPF)

El IRPF se aplica en todo el territorio español, con las especialidades previstas para Canarias, Ceuta y Melilla y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Todo ello sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

Cesión parcial del IRPF a las Comunidades Autónomas

(Art. 3 Ley IRPF)

Desde el 1 de enero de 2009, la cesión parcial del IRPF tiene como límite máximo **el 50 por 100 del rendimiento producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma**, de acuerdo con lo establecido en el artículo decimoprimero de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada, por última vez, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

El actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se articula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

En la citada ley se establecen, con vigencia a partir de 1 de enero de 2010, las competencias normativas que asumen las Comunidades Autónomas en el IRPF y se introducen, con la misma vigencia temporal, las correspondientes modificaciones en la normativa de este impuesto para adaptar su estructura al nuevo sistema de financiación.

Competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en el IRPF en el ejercicio 2018

De acuerdo con el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, las competencias normativas que pueden asumir las Comunidades Autónomas de régimen común son las siguientes:

a) Importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico

A estos efectos, las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, **con el límite del 10 por 100 para cada una de las cuantías**. (1)

b) Escala autonómica aplicable a la base liquidable general

De acuerdo con lo especificado en el artículo 46.1 b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, el único requisito para su aprobación consiste en que **la estructura de esta escala sea progresiva**. (2)

c) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por (3):

- **Circunstancias personales y familiares**, **por inversiones no empresariale**s **y por aplicación de renta**, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.
- **Subvenciones y ayudas públicas no exentas** que se perciban de la Comunidad Autónoma, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

En relación a estas deducciones, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcarán también la determinación de:

- La justificación exigible para poder practicarlas.
- Los límites de deducción.
- Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.
- Las reglas especiales que, en su caso, deban tenerse en cuenta en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

  Si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la Ley del IRPF.

d) Aumentos o disminuciones en los porcentajes del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual (sin efecto desde 1 de enero de 2013)

Con efectos de 1 enero 2013 se suprimió la deducción por inversión en vivienda habitual estableciéndose, no obstante, un régimen transitorio para los contribuyentes que venían disfrutando de ésta con anterioridad a la indicada fecha. Este régimen les permite seguir aplicando la

(1) En relación a las Comunidades Autónomas que, haciendo uso de esta competencia, han aprobado los determinados importes del mínimo personal y familiar aplicables para el cálculo del gravamen autonómico de los contribuyentes residentes en sus territorios, véanse las páginas 509 y ss. del Capítulo 14.

(2) Con respecto al ejercicio 2018, todas la Comunidades Autónomas tienen aprobadas en su normativa sus correspondientes escalas autonómicas aplicables a la base liquidable general.

(3) Las deducciones autonómicas aplicables en el ejercicio 2018 se recogen en el Capítulo 17, páginas 617 y ss.

citada deducción conforme a lo dispuesto en la normativa de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hubieran sido aprobados por la Comunidad Autónoma. (4)

Participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la gestión del IRPF

La participación de las Comunidades Autónomas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que constituye la organización administrativa responsable en nombre y por cuenta del Estado de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y del aduanero, se desarrolla a través de los siguientes órganos, regulados en los artículos 65 y 66 de la Ley 22/2009:

Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

El Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria es el órgano colegiado, integrado por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, encargado de coordinar la gestión de los tributos cedidos.

Este órgano está presidido por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria e integrado por el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ostentará la Vicepresidencia primera, cinco representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los titulares de la Secretaría General de Hacienda, de la Secretaría General de Financiación Territorial y de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda (actualmente Ministerio de Hacienda) (5) y por un representante de cada una de las Comunidades Autónomas de régimen común y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, uno de los cuales será designado por éstas cada año para ostentar la Vicepresidencia segunda.

Aquellas Comunidades y Ciudades Autónomas que tengan encomendadas a dos órganos o entes distintos las funciones de aplicación de los tributos y las de diseño o interpretación de la normativa autonómica podrán designar dos representantes, si bien dispondrán de un solo voto.

Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria

Los Consejos Territoriales para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria son órganos colegiados integrados por representantes de la Administración Tributaria del Estado y de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía de que se trate a los que corresponde coordinar la gestión de los tributos cedidos en su respectivo ámbito territorial.

Estos consejos están compuestos por cuatro representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y cuatro de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Existirán tantos suplentes como titulares, que actuarán en caso de ausencia o vacante de alguno de estos últimos.

---

(4) Véanse, dentro del Capítulo 16, las páginas 553 y 556 en las que se detallan los porcentajes de deducción aplicables en el tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

(5) Téngase en cuenta que el artículo 1.8 del Real Decreto 352/2011, de 11 de marzo (BOE del 12) suprimió la Secretaría General de Financiación Territorial y que el Real Decreto 1887/2011, de 30 de diciembre (BOE del 31), suprimió en su artículo 4.3, entre otros órganos directivos, la Secretaría General de Hacienda y la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda. Véase actualmente el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales (BOE del 12) que incluye como órgano directivo de la Secretaría de Estado de Hacienda, a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y, dentro de la Subsecretaría de Hacienda (creada por el Real Decreto 359/2018, de 8 de junio, por el que se crean Subsecretarías en los departamentos ministeriales), a la Inspección General.

Participación de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en la campaña del IRPF

Las Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía, en ejercicio de su corresponsabilidad fiscal, participan y colaboran con la Agencia Estatal de Administración de Tributaria en el desarrollo de la campaña IRPF 2018, a través de la habilitación de oficinas para la prestación de servicios de información tributaria y ayuda para la confección de declaraciones.

En estas oficinas puede llevarse a cabo también la presentación de las declaraciones confeccionadas cuyo resultado sea a devolver o negativo, así como de las que resulten a ingresar y se haya realizado la domiciliación bancaria de su pago.

Asimismo, podrá presentarse la declaración del IRPF y confirmar y presentarse el borrador de declaración en las oficinas de las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas, en los términos previstos en los convenios de colaboración que se suscriban entre la Agencia Tributaria y dichas Administraciones tributarias para la implantación de sistemas de ventanilla única tributaria.

Sujeción al IRPF: aspectos materiales

Delimitación positiva del hecho imponible (Art. 6 Ley IRPF)

Constituye el hecho imponible del IRPF la obtención de renta por el contribuyente cuyos componentes son los siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta establecidas por ley.

No obstante, a efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del IRPF, la renta se clasifica en **general** y **del ahorro**.

Por expresa disposición legal, se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

Delimitación negativa del hecho imponible: rentas exentas y no sujetas (Art. 7 Ley IRPF y otras disposiciones)

1. Rentas exentas

- ***Atención:*** *para determinar el límite de la obligación de declarar establecido para las personas físicas residentes en territorio español no se tendrá en cuenta el importe de las rentas relacionadas en este apartado.*

1.1. Exenciones del artículo 7 de la Ley del IRPF

Están exentas del impuesto de acuerdo con el artículo 7 de la Ley del IRPF:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias (incluidas las pensiones de viudedad u orfandad) por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones por actos de terrorismo.

A efectos de la aplicación de la exención tienen esta consideración, entre otras, las indemnizaciones y ayudas económicas contempladas en la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las Víctimas del Terrorismo (BOE del 9) (6), en el artículo 16 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo (BOE del 23) y su Reglamento aprobado por el Real Decreto 671/2013, de 6 de septiembre (BOE del 18. Corrección de errores del 19) y las pensiones extraordinarias por actos de terrorismo reguladas en el Real Decreto 851/1992, de 10 de julio (BOE de 1 de agosto).

Asimismo, se declaran exentas las **pensiones excepcionales derivadas de atentados terroristas** reconocidas en el Real Decreto-ley 6/2006, de 23 de junio (BOE del 24).

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el VIH, virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo (BOE de 1 de junio)

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones, con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil 1936/1939, ya sea por el Régimen de Clases Pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto: Ley 35/1980, de 26 de junio (BOE de 10 de julio); Ley 6/1982, de 29 de marzo (BOE de 3 de abril); Decreto 670/1976, de 5 de marzo (BOE de 7 de abril).

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Cuantías legalmente reconocidas (7). A efectos de la aplicación de la exención en los accidentes de circulación, tienen la consideración de cuantías legalmente reconocidas las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1.4 del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre (BOE de 5 de noviembre), en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

En relación a dichas cuantías hay que distinguir para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación entre:

- Los accidentes que se produzcan **a partir** de 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que se introduce por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE del 23).(8)

---

(6) El ámbito temporal de aplicación de esta Ley se ha extendido, con vigencia indefinida, a los hechos acaecidos a partir de 1 de enero de 2009. Véase la disposición final decimocuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

(7) Véase la disposición adicional primera del Reglamento del IRPF.

(8) En aplicación del artículo 49 del texto refundido de la Ley sobre Responsabilidad Civil y Seguro en la Circulación de Vehículos a Motor la Resolución de 25 de julio de 2018, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, actualiza las cuantías indemnizatorias vigentes durante el año 2018 incrementando las cuantías indemnizatorias vigentes durante el año 2018 en un 1,60 por 100 y acuerda hacerlas públicas en su sitio web http://www.dgsfp.mineco.es/.

- Los accidentes ocurridos **con anterioridad** a 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015. [9]

Cuantías judicialmente reconocidas. Tienen esta consideración tanto las fijadas por un juez o tribunal mediante resolución judicial como las reconocidas en el acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial, esto es, aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto siempre que haya algún tipo de intervención judicial. Estas cantidades están exentas en su totalidad, aunque superen los importes legales anteriormente señalados.

Igualmente están exentas las indemnizaciones por daños personales derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas como gasto deducible en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica realizada por el asegurado.

La exención únicamente se extiende hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidente de circulación distinguiéndose:

- Los accidentes que se produzcan **a partir** de 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, que se introduce por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE del 23).[10]
- Los accidentes ocurridos **con anterioridad** a 1 de enero de 2016, a los que se aplicará el sistema recogido en el Anexo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015.

▪ ***Importante:*** *los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IRPF. La razón es que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancias patrimonial exenta.*[11]

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, con los siguientes límites:

- **Hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores [12] y en sus normas reglamentarias de desarrollo [13] o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias**.

---

[9] Estas cuantías fueron actualizadas por última vez en la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 5 de marzo de 2014 (BOE del 15).

[10] Las cuantías indemnizatorias actualizadas para 2018 están publicadas en la web http://www.dgsfp.mineco.es

[11] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 10 de mayo de 2018, en unificación de criterio.

[12] El 13 de noviembre del 2015 entró en vigor el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24). Todas las referencias al Estatuto de los Trabajadores que incluye este Capítulo han de entenderse hechas al citado texto refundido.

[13] No obstante, el propio artículo 7.e) de la Ley del IRPF establece, como veremos más adelante, una excepción en el caso de despidos colectivos para los que se prevé una exención mayor a la cuantía indemnizatoria establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores.

Ahora bien, para declarar exentas las indemnizaciones por despido improcedente o cese hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores debemos diferenciar entre los despidos producidos hasta el 7 de julio de 2012 y los que se originan con posterioridad a dicha fecha:

- En los despidos **producidos hasta el 7 de julio de 2012** están exentas las indemnizaciones por despido cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación, siempre que la cuantía de la indemnización no exceda de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas. (14)
- En los despidos **producidos con posterioridad al 7 de julio de 2012**, solo están exentas las indemnizaciones reconocidas en acto de conciliación o en resolución judicial.

• No obstante, el importe de la indemnización exenta **tendrá como límite máximo la cantidad de 180.000 euros**. Por tanto, aunque la indemnización total no exceda de lo estipulado en el Estatuto de los Trabajadores o en sus normas de desarrollo, si se superan los 180.000 euros, el exceso estará sometido tributación, con las excepciones que a continuación se indican (disposición transitoria vigésima segunda.3 Ley IRPF).

Este límite de 180.000 euros no será aplicable:

- A las indemnizaciones por despidos o ceses producidos **con anterioridad a 1 de agosto de 2014.**
- A las indemnizaciones por los despidos que se produzcan a partir de esa fecha cuando deriven de un **expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a 1 de agosto de 2014.**

■ ***Importante:*** *cuando el importe de la indemnización que se perciba supere la cuantía que, en cada caso, tenga el carácter de obligatoria o el límite máximo de 180.000 euros, el exceso no está exento del IRPF y deberá declararse como rendimiento del trabajo personal, sin perjuicio de que pueda resultar aplicable, en su caso, la reducción legalmente establecida para rendimientos del trabajo generados en un plazo superior a dos años.*

No se consideran amparadas por la exención, estando por tanto plenamente sujetas al impuesto y debiendo declararse íntegramente:

• Las indemnizaciones establecidas en virtud de convenio, pacto o contrato.

• En general, las cantidades que, en su caso, se perciban como consecuencia de la extinción del contrato de trabajo, por cualquier causa distinta del despido o cese del trabajador o para la que no esté establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores ni en sus normas de desarrollo el derecho del trabajador a percibir indemnización. Entre estos supuestos, cabe mencionar los siguientes:

- La extinción, a su término, de los contratos de trabajo temporales o de duración determinada previstas en el artículo 49.1 c) del Estatuto de los Trabajadores por no producirse en los mismos despido o extinción por voluntad del trabajador (cese).
- Los despidos disciplinarios que sean calificados como procedentes.
- La extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese) que no esté motivado por ninguna de las causas a que se refieren los artículos 41.3 y 50 del Estatuto de los Trabajadores.

(14) Véase la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF.

Indemnizaciones exentas

Entre otras, cabe citar las siguientes indemnizaciones exentas por despido o extinción por voluntad del trabajador:

- ***Derivadas de despidos calificados de improcedentes*** **[15].** Están exentas las indemnizaciones que no superen los siguientes importes:

  a) **En despidos declarados con anterioridad al 12 de febrero de 2012: 45 días de salario**, por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un **máximo de 42 mensualidades**.

  b) **En despidos que se declaren desde el 12 de febrero de 2012** hay que distinguir:

  • *Para contratos suscritos a partir del 12 de febrero de 2012:* **33 días de salario** por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, hasta un **máximo de 24 mensualidades**.

  • *Para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012*: **La suma de las siguientes cantidades**:

  - Indemnización correspondiente al periodo anterior al 12 de febrero: **45 días de salario** por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.
  - Indemnización correspondiente al periodo posterior al 12 de febrero: **33 días de salario** por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

  El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a **720 días de salario**, salvo que del cálculo de la indemnización por el periodo anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a **42 mensualidades, en ningún caso**.

Los *contratos de fomento de la contratación indefinida* celebrados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 continuarán rigiéndose por la normativa a cuyo amparo se concertaron [16]. No obstante, en caso de despido disciplinario, la indemnización por despido improcedente se calculará conforme a lo señalado anteriormente.

- ***Derivadas de extinción del contrato por voluntad del trabajador (cese)***. La indemnización exenta **será la fijada para los despidos improcedentes** que comentamos en el apartado anterior, siempre que la extinción voluntaria esté motivada por alguna de las siguientes causas:

  a) Modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo que redunden en menoscabo de la dignidad del trabajador.

  b) Falta de pago o retrasos continuados en el abono del salario pactado.

  c) Cualquier otro incumplimiento grave de sus obligaciones contractuales por parte del empresario, salvo en los supuestos de fuerza mayor, así como la negativa del mismo a reintegrar al trabajador en sus anteriores condiciones de trabajo en los supuestos de movilidad geográfica y modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo previstos en los artícu-

---

(15) Véanse el artículo 56 y la disposición transitoria undécima del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24). En el Capítulo 3, páginas 124 y ss. puede consultarse en el caso práctico un ejemplo del tratamiento de la indemnización derivada de despido calificado de improcedente.

(16) El contrato para el fomento de la contratación indefinida se regulaba en la derogada actualmente disposición adicional primera de la Ley 12/2001, de 9 de julio, Medidas Urgentes de Reforma del Mercado de Trabajo.

los 40 y 41 del Estatuto de los Trabajadores, cuando una sentencia judicial haya declarado los mismos injustificados.

Si la extinción del contrato por voluntad del trabajador es debida a modificaciones sustanciales de condiciones de trabajo (jornada de trabajo, horario y distribución del tiempo de trabajo, régimen de trabajo a turnos, sistema de remuneración y cuantía salarial, sistema de trabajo y rendimiento y, funciones, cuando excedan de los límites previstos para la movilidad funcional) por las que el trabajador resultase perjudicado pero que no redunden en menoscabo de su dignidad del trabajador, están exentas las indemnizaciones que no excedan de **20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 9 mensualidades**.

De igual modo, si el empresario notifica al trabajador su traslado a un centro de trabajo distinto de la misma empresa que exija un cambio de residencia, el trabajador tendrá derecho a la extinción de su contrato percibiendo una indemnización de **20 días de salario** por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un **máximo de 12 mensualidades**.

- *Derivadas de despidos colectivos por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor.*

En los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, **quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos** con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto **para el despido improcedente** (33 días por año de servicio hasta un máximo de 24 mensualidades con la aplicación, en su caso, del régimen transitorio para contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012), en vez de la cuantía obligatoria que fija para cada uno de ellos el propio Estatuto de los Trabajadores. (17)

Régimen transitorio: de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF, las indemnizaciones por despido o cese que sean consecuencia de los expedientes de regulación de empleo en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012 a los que se refiere la disposición transitoria décima del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24) (18), aprobados por la autoridad competente a partir de 8 de marzo de 2009, están exentas en la cuantía que no supere **45 días de salario**, por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año hasta un **máximo de 42 mensualidades**. (19)

(17) Para los despidos colectivos fundados en causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o por fuerza mayor, la indemnización que el Estatuto de los Trabajadores fija como obligatoria es de 20 días por año de servicio, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año y con un máximo de 12 mensualidades.

(18) La disposición transitoria vigésima segunda de la Ley del IRPF se refiere a la disposición transitoria décima de la Ley 3/2012 de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, que ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, y su contenido se ha recogido en la disposición transitoria décima del citado Real Decreto Legislativo 2/2015.

(19) Tratándose de despido o extinción por voluntad del trabajador que sean consecuencia de expedientes de regulación de empleo, tramitados conforme al artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, aprobados con anterioridad al día 8 de marzo de 2009 y despidos producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del

- ***Derivadas de la extinción de la relación laboral por muerte, jubilación o incapacidad del empresario.*** Están exentas las indemnizaciones por esta causa que no excedan del importe equivalente a **un mes de salario.**

- ***Derivadas de la extinción del contrato de trabajo por causas objetivas.*** En los despidos por alguna de las causas objetivas a que se refiere el artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores, estará exenta la indemnización percibida que no supere el importe de **20 días de salario** por año trabajado, con un **máximo de 12 mensualidades.** Todo ello, sin perjuicio de lo comentado más arriba para las causas contempladas en la letra c) del artículo 52 del Estatuto de los Trabajadores.

- ***Importante:*** *en todos los casos, el disfrute de esta exención está condicionado a la real y efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra vinculada a aquélla, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que en el caso en que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación sea igual o superior al 25 por 100.* (Arts. 1 y 73 del Reglamento del IRPF).

- ***Derivadas de la extinción de relaciones laborales especiales.***

a) Personal de alta dirección [Art. 2.1.a) Estatuto de los Trabajadores]

Las indemnizaciones fijadas en caso de despido del personal de alta dirección que se regulan en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, son "a falta de pacto en el contrato" y "en su defecto" y, por tanto, meramente subsidiarias de lo convenido, por lo que no existe límite, ni mínimo ni máximo, de "carácter obligatorio" y, en consecuencia, no resulta de aplicación la exención del artículo 7.e) de la Ley del IRPF, **considerándose plenamente sujetas al impuesto**. (20)

b) Deportistas profesionales [Art. 2.1.d) Estatuto de los Trabajadores]

Tratándose de **deportistas profesionales** con relación laboral especial (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio), al establecer el artículo 15 del citado Real Decreto 1006/1985 un límite mínimo de indemnización **garantizado** de **dos meses por año trabajado**, se considera que goza de la exención del artículo 7.e) de la Ley del IRPF hasta el importe de la indemnización que corresponda a dicho límite. (21)

c) Empleados del servicio del hogar familiar [Art. 2.1.b) Estatuto de los Trabajadores]

En el caso **empleados del servicio del hogar familiar** (relación laboral de carácter especial regulada en el Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre) hay que distinguir la causa del cese o despido:

- Si el contrato se extingue por desistimiento del empleador la indemnización exenta es:

  - Para los contratos celebrados a partir del 1 enero de 2012, de **12 días** naturales por año de servicio, con el **límite de 6 mensualidades**

Estatuto de los Trabajadores con anterioridad a dicha fecha, la cuantía exenta estará constituida por el importe de 20 días de salario por año trabajado, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores al año, con un máximo de 12 mensualidades.

(20) Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1995.

(21) Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2009, de 19 de julio y 4 de noviembre de 2010, en las que el Alto Tribunal se pronuncia sobre el diferente tratamiento fiscal de las indemnizaciones del personal de alta dirección y de deportistas profesionales.

- Para los contratos anteriores a esa fecha, de **7 días** por año con el **límite de 6 mensualidades**.

- Si se trata de despido improcedente la indemnización exenta será de **20 días** naturales por año de servicio, con el **límite de 12 mensualidades**. (22)

El resumen de las indemnizaciones exentas por despido o cese del trabajador se recoge en el cuadro siguiente.

CUADRO RESUMEN

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta IRPF
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Despido improcedente			
• Despido improcedente con contrato suscrito a partir de 12-02-2012.	33	24	**SI**
• Despido improcedente con contrato suscrito anterior al 12-02-2012 (Régimen transitorio)	45/33	42	**SI**
Por voluntad del trabajador			
• Cese del trabajador	NO		**NO**
• Rescisión del contrato por traslado de centro de trabajo que implique cambio de residencia	20	12	**SI**
• Rescisión del contrato por modificación perjudicial de jornada, horario o régimen de trabajo a turnos	20	9	**SI**
• Rescisión del contrato por modificación que redunde en perjuicio de la formación profesional o menoscabo de la dignidad del trabajador.	45/33	42	**SI**
Despidos colectivos (Causas económicas, técnicas, organizativas o de producción y fuerza mayor)			
• ERE aprobado antes del 08-03-2009	20	12	**SI**
• ERE en tramitación o con vigencia en su aplicación a 12 de febrero de 2012 (Ley del IRPF, disp.trans.22ª)	45	42	**SI:** cuantía obligatoria para el despido improcedente anterior a 12 de febrero de 2012
• Despido colectivo desde 12-02-2012	33 45/33 (Régimen transitorio)	24 42	**SI:** cuantía obligatoria para el despido improcedente (33 días/24 mensualidades o régimen transitorio)

(continúa)

(22) Véase el artículo 11 del Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar (BOE del 17).

Causa de extinción del contrato de trabajo	Estatuto de los trabajadores		Indemnización exenta IRPF
	Días de salario por cada año de servicio	Máximo de mensualidades	
Causa objetivas			
• Producidos antes del 08-03-2009	20	12	**SI**
• Contrato de fomento a la contratación indefinida celebrados con anterioridad al 12-2-2012 (extinción por causas objetivas, declarada o reconocida como improcedente) (ET, disp.trans.11ª)	33	24	**SI:**
• Despido objetivo desde 12-02-2012	20	12	**SI**
Muerte, invalidez o jubilación del empresario	1 mes en total	No	**SI**
Contratación temporal	8-12	No	**NO**
Derivadas de la extinción de relaciones laborales especiales			
Personal de alta dirección			
- Desistimiento	Lo pactado y, en su defecto, 7	Lo pactado y, en su defecto, 6	**NO**
- Despido improcedente	Lo pactado y, en su defecto, 20	Lo pactado y en su defecto 12	**NO**
Deportistas profesionales	2 meses	No	**SI**
Empleados del servicio del hogar familiar			
- Desistimiento con contrato concertado desde 01-01-2012	12	6	**SI**
- Desistimiento con contrato concertado antes de 01-01-2012	7	6	**SI**
- Despido improcedente	20	12	**SI**

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan, como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

La exención afecta a las prestaciones percibidas de la Seguridad Social en su **modalidad contributiva**.

Actualmente, a falta del desarrollo reglamentario a que se refiere el artículo 194 y la disposición transitoria vigésima sexta del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), la incapacidad permanente admite en el ámbito de la Seguridad Social cuatro graduaciones, configuradas de la siguiente forma:

– Incapacidad permanente parcial para la profesión habitual: Aquella que, sin alcanzar el grado de total, ocasiona al trabajador una disminución no inferior al 33 por 100 en su rendimiento normal para dicha profesión, sin impedirle la realización de las tareas fundamentales de la misma.

– Incapacidad permanente total para la profesión habitual: La que inhabilita al trabajador para la realización de todas o de las fundamentales tareas de dicha profesión, siempre que pueda dedicarse a otra distinta.
– Incapacidad permanente absoluta para todo trabajo: La que inhabilita por completo al trabajador para toda profesión u oficio.
– Gran invalidez: La situación del trabajador afecto de incapacidad permanente y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos.

De estas graduaciones, exclusivamente las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez percibidas de las Seguridad social, dan derecho a la exención.

En cuanto a las **pensiones procedentes del extranjero** percibidas por contribuyentes del IRPF y que deban someterse a tributación en España gozarán de exención, siempre que se cumplan los siguientes requisitos (23):

– Que el grado de incapacidad reconocido pueda equipararse en sus características a la incapacidad absoluta o gran invalidez.
– Que la entidad que satisface la prestación goce, según la normativa del país de procedencia de la pensión, del carácter de sustitutoria de la Seguridad Social.

Asimismo, se declaran exentas las **prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social** mencionado**,** siempre que se trate de prestaciones **en situaciones idénticas** a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social.

La cuantía exenta **tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda**. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en la prestación de estas últimas.

A diferencia de lo anterior, por no tener el carácter de prestaciones públicas, **están sujetas y no exentas del IRPF las prestaciones satisfechas por cualquier otra entidad o empresa**, aunque se perciban como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiere sido causa de las mismas inhabilitare por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

De acuerdo con lo previsto en la Orden de la Presidencia de Gobierno de 22 de noviembre de 1996, por la que se establece el procedimiento para la emisión de los dictámenes médicos a efectos del reconocimiento de determinadas prestaciones de Clases Pasivas (BOE del 23), en los supuestos de jubilación por incapacidad permanente para el servicio, debe constar si la

---

(23) Los documentos que la AEAT recaba de los perceptores que perciban pensiones por incapacidad de Estados extranjeros y aleguen la aplicación de la exención del artículo 7.f) de la ley del IRPF serán los que a continuación se indican:

- Resolución por la que se le reconoce la prestación o renta de que se trate,
- Informe médico oficial, descriptivo de las patologías, lesiones, secuelas y limitaciones funcionales tomadas en consideración para la valoración de la incapacidad laboral, y
- Dictamen pericial oficial en el que se concrete y determine el alcance e impacto de las limitaciones funcionales sobre la capacidad laboral.

Dicha documentación deberá ir acompañada de su correspondiente traducción al castellano.

lesión o proceso patológico del funcionario, además de incapacitarle para las funciones propias de su Cuerpo, le inhabilita por completo para toda profesión u oficio y, en su caso, si necesita la asistencia de otra persona para la realización de los actos más esenciales de la vida.

h) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas, respectivamente, en los Capítulos VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31), **y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo**, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.

Asimismo, se declaran exentas **las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social** mencionado, siempre que se trate de prestaciones **en situaciones idénticas** a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial.

La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

En el caso de los **empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad** a que se refiere el primer párrafo de esta letra, **estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad** a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente.

La cuantía exenta tiene como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo. (24)

Igualmente **están exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.**

- ***Novedad 2018:*** *las prestaciones públicas de maternidad percibidas de la Seguridad Social se han venido considerando como sujetas al IRPF hasta la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 (sentencia 1462/2018) que fijó como doctrina legal que dichas prestaciones están exentas del IRPF.*

  Como consecuencia de la citada Sentencia del Tribunal Supremo, el artículo 1.Primero del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE del 29), modificó, con efectos desde el 30 de diciembre de 2018 y para ejercicios anteriores no prescritos, la redacción de la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF en los términos transcritos en el Manual, recogiendo la citada doctrina legal, extendiéndola a las prestaciones de paternidad satisfechas por la Seguridad Social y ampliando expresamente el ámbito de la exención a las retribuciones percibidas durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, por los

(24) Atendiendo a la forma de cálculo de la prestación de maternidad y/o paternidad, y a efectos del límite que se indica el importe mensual de la prestación nunca podrá superar al 100 por 100 de la base máxima de cotización vigente en cada momento. Dicha base máxima de cotización ha sido en 2018 de 3.751,20 euros/mes en los meses de enero a julio,y de 3.803,70 euros/mes en los meses de agosto a diciembre.

empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir prestación de maternidad o paternidad, con el límite de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda.

Como consecuencia de dicha modificación legal, los contribuyentes que durante el ejercicio 2018 hayan percibido prestaciones de maternidad o paternidad o retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad, no tienen que declarar los importes exentos y pueden deducirse las retenciones soportadas.

Si se hubieran percibido prestaciones/retribuciones por dichos conceptos en los años 2014, 2015, 2016 y 2017, los contribuyentes pueden solicitar la rectificación de las declaraciones de IRPF presentadas en las que hubiesen incluido tales rentas mediante el formulario específico, disponible en la página web de la Agencia Tributaria (www.agenciatributaria.es), en el que la persona perceptora de la prestación o retribución deberá indicar en cuáles de esos años ha percibido la renta y un número de cuenta bancaria de su titularidad, donde se abonará la devolución que proceda, sin que tenga que adjuntar ningún documento acreditativo de las prestaciones/retribuciones percibidas.

Cuando no se hubiera presentado declaración el contribuyente podrá solicitar la devolución presentando la declaración de IRPF correspondiente al ejercicio o ejercicios en que percibió la prestación por maternidad/paternidad, en la que deberá incluir la totalidad de las rentas del ejercicio en cuestión, salvo la prestación de maternidad/paternidad exenta, y deducirá la totalidad de las retenciones soportadas, incluyendo la retención de la prestación de maternidad/paternidad.

i) **Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo** [25] o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

Igualmente están exentas las **ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día**, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), que para el ejercicio 2018 asciende a 15.039,18 euros (7.519,59 x 2). [26]

[25] Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Actualmente son: acogimiento familiar de urgencia, acogimiento familiar temporal y acogimiento familiar permanente. Además, conforme a la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015 "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

[26] El "indicador público de renta de efectos múltiples" (IPREM) para 2018 se ha fijado en 7.519,59 euros por la disposición adicional centésima décima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

j) Becas públicas y becas concedidas por determinadas entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias (Art. 2 Reglamento).

- **Becas para cursar estudios reglados**

Están exentas las siguientes becas:

- **Las becas públicas.**
- **Las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos** a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- **Las becas concedidas por las fundaciones bancarias** reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social.

Finalidad: **Cuando sean percibidas para cursar estudios reglados**, tanto en España como en el extranjero, **en todos los niveles y grados del sistema educativo**.

Requisitos y condiciones para su aplicación:

- **Tratándose de becas públicas percibidas para cursar estudios reglados**, la exención está condicionada a que la concesión de las mismas se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria.

En ningún caso están exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en la que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

- **Tratándose de becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las fundaciones bancarias** anteriormente mencionadas, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurran los siguientes requisitos:

  a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

  b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

  c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

Importes exentos:

El importe exento alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social.

Adicionalmente, una dotación económica, como máximo, de:

- **6.000 euros anuales**, con carácter general, si se trata de becas de estudios hasta el segundo ciclo universitario.
- Este último importe se eleva hasta un **máximo de 18.000 euros anuales,** cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento.

- **21.000 euros anuales** cuando los estudios hasta el segundo ciclo universitario se realicen en el extranjero.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de tercer ciclo, estará exenta la dotación económica hasta un importe **máximo de:**

- **21.000 euros anuales,** con carácter general.
- **24.600 euros anuales,** cuando se trate de estudios en el extranjero.

Cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

- ***Novedad 2018:*** *con efectos desde el 1 de enero de 2018, se incrementan los límites exentos de las becas públicas y las concedidas por entidades sin fines lucrativos o por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados.*

- Becas de formación de investigadores

Están exentas las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y las fundaciones bancarias mencionadas anteriormente **para investigación** en el ámbito descrito **por el Real Decreto 63/2006**, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación (BOE de 3 de febrero), siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación a que se refiere el artículo 3 del citado Real Decreto.

En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

El Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, exige en su artículo 1.2 para tener la condición de personal investigador en formación los siguientes requisitos:

- Los becarios sean graduados universitarios.
- Las becas deben orientarse al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica a través, como mínimo, de los correspondientes estudios oficiales de doctorado.

En cuanto a las becas el artículo 2 del citado Real Decreto dispone que:

- Las becas deben concederse respetando los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas correspondientes.
- Los programas deben requerir la dedicación del personal investigador en formación a las actividades de formación y especialización científica o técnica objeto de las ayudas.

También se declaran exentas las otorgadas por las entidades sin fines lucrativos anteriormente relacionadas **con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.**

A estos efectos, las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones públicas y personal docente e investigador de las Universidades. La convocatoria deberá cumplir igualmente los requisitos comentados en las letras a), b) y c) anteriores.

Importe exento:

La exención alcanzará la totalidad de la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

- ***Importante:*** *en el supuesto de becas para la realización de estudios de tercer ciclo y becas para investigación, la dotación económica exenta incluirá las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y*

estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario.

Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas

	España	Extranjero
Estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario		
Sin incluir gastos de transporte y alojamiento	6.000 (1)	---
Incluidos gastos de transporte y alojamiento	18.000 (1)	21.000 (1)
Estudios reglados de tercer ciclo universitario		
Incluidas ayudas complementarias	21.000 (1)	24.600 (1)
Becas para investigación		
Incluidas ayudas complementarias	Importe total que se perciba	

(1) Cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

k) Las cantidades percibidas por los hijos de sus padres en concepto de anualidades por alimentos en virtud de decisión judicial.

Estas cantidades tributan, por lo tanto, en el pagador, sin que éste pueda reducir su base imponible en el importe de las mismas. No obstante, el contribuyente que satisfaga este tipo de prestaciones, sin derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF, cuando su importe sea inferior a la base liquidable general, aplicará las escalas del impuesto separadamente al importe de las anualidades por alimentos a los hijos y al resto de la base liquidable general. [27]

A partir de las modificaciones introducidas en el artículo 87 del Código Civil por la disposición final primera de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, la exención de las cantidades percibidas por "anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial", en caso de divorcio, debe extenderse también a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, tenga o no carácter obligatorio su inclusión.

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes declarados exentos por la Administración tributaria.

La exención deberá haber sido declarada de forma expresa por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Art. 3 del Reglamento del IRPF). [28]

(27) Véase, dentro del Capítulo 15, un ejemplo en el que se detallan las operaciones de liquidación en estos supuestos, páginas 533 y s.

(28) Véase la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE de 5 de diciembre). La relación de premios literarios, artísticos o científicos declarados exentos por la Agencia Tributaria puede ser consultada en la página "www.agenciatributaria.es" (inicio>>ciudadanos>>exenciones en el IRPF>>Relación de premios literarios, artísticos o científicos).

La declaración de la exención tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que éstas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados a efectos de conceder la exención. Si en las sucesivas convocatorias se modificasen dichos términos, o se incumpliese alguno de los requisitos exigidos para su aplicación se declarará la pérdida del derecho a su aplicación.

También se declaran exentos los **premios "Princesa de Asturias", en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Princesa de Asturias**.

m) Las ayudas de contenido económico para la formación y tecnificación deportiva concedidas a los deportistas de alto nivel, con el límite de 60.100 euros anuales (Art. 4 Reglamento del IRPF).

La exención está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25). [29]
- Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

n) Las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único.

Están exentas, cualquiera que sea su importe, las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único (BOE de 2 de julio), siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma. [30]

Las actividades para las que se puede solicitar el pago único por desempleo son:

- El inicio de una actividad como trabajador autónomo.
- La incorporación a una cooperativa, existente o de nueva creación, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- La constitución de una sociedad laboral o la incorporación a una ya existente, como socio trabajador o de trabajo de carácter estable.
- La creación de una entidad mercantil de nueva constitución (o la incorporación a una que se haya creado en los 12 meses anteriores, si se va a tener el control de la misma).

Esta exención **estará condicionada** al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

---

(29) El citado Real Decreto derogó, con efectos de 26 de julio de 2007, el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel al que se refiere el artículo 4 del Reglamento del IRPF.

(30) Téngase en cuenta que, con efectos 10 de octubre de 2015, el artículo 34.1 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, en la redacción dada por el artículo 1º.Tres de la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social (BOE del 10), establece que se mantendrá lo previsto en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se establece el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, incluidas las modificaciones incorporadas por normas posteriores, en lo que no se oponga a las reglas que se indican en el citado artículo 34. En este sentido la disposición derogatoria única de la antes citada Ley 31/2015, de 9 de septiembre, derogó la disposición transitoria cuarta de la Ley 45/2002, de 12 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad, que regulaba hasta ese momento las reglas para percibir esta prestación.

ñ) Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo, a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF, **siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.** [31]

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF **antes de la finalización de dicho plazo, determinará la obligación de integrar los rendimientos** a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan **en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.**

La exención solo alcanza a los rendimientos **positivos** del capital mobiliario. Los rendimientos negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias a los miembros de dichas misiones, que respondan al desempeño de las mismas, así como las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante dichas misiones (Art. 5 Reglamento del IRPF).

También se declaran exentas las cantidades percibidas como consecuencia de las **indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad** a que se refieren los artículos 1 y 2 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre (BOE del 10), en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2007, de 2 de julio (BOE del 3).

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales, con los siguientes requisitos (Art. 6 Reglamento IRPF):

- Que los trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.5 del de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

- Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Se considera cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. Para el resto de países (con los que no exista Convenio), habrá que estar a la existencia de un impuesto idéntico o análogo.

Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado despla-

---

[31] Respecto a los Planes de Ahorro a Largo Plazo que regula la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del IRPF véase el Capítulo 5, páginas 179 y ss.

zado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

Finalmente, esta exención es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación por retribuciones percibidos por empleados de empresas y funcionarios destinados en el extranjero previstos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

> A diferencia del régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, son compatibles con la exención por trabajos realizados en el extranjero, las cantidades percibidas en concepto de desplazamiento y estancia a las que resulte de aplicación el régimen general de dietas exceptuadas de gravamen del artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF.

Ejemplo:

Don J.L.M. fue enviado por su empresa desde el día 1 de abril a 30 de junio de 2018 a una empresa filial situada en Brasil con objeto de la formación y perfeccionamiento del personal de dicha filial. Una vez realizado dicho trabajo, don J.L.M. retornó a España, continuando en la empresa en su régimen normal de trabajo y salario.

Como retribución específica por los servicios prestados en el extranjero don J.L.M percibió la cantidad de 10.250 euros.

Asimismo para cubrir los gastos correspondientes a desplazamiento y manutención durante su estancia en Brasil la empresa compró y pagó los billetes de avión y le abonó 80 euros al día durante los tres meses que prestó sus servicios en la filial para gastos de manutención.

Determinar el importe exento de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, sabiendo que el salario anual que percibe de su empresa asciende a 75.000 euros.

Solución:

Al cumplirse, según los datos del ejemplo, los requisitos establecidos por la normativa del IRPF, procede aplicar la exención cuya cuantificación se efectúa de la siguiente forma:

- Retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero:

* Correspondiente al salario: (75.000 ÷ 365) x 91	18.698,63
* Correspondiente a los servicios prestados en el extranjero (*)	10.250,00
Total	28.948,63
Límite máximo de exención anual:	60.100,00
- Importe de la exención: (18.647,54 + 10.250)	28.948,63

(*) Los billetes de avión y los gastos de manutención diarios están exentos porque no superan el límite legal. Véanse páginas 101 y ss. del Capítulo 3 de este Manual.

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial (BOE de 4 de mayo y 8 de junio) hasta el 1 de octubre de 2016, y con posterioridad a esa fecha por los artículos 91 y 92 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del

día 2) y a los artículos 32 a 35 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del día 2). [32]

- ***Importante:*** *los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago correspondientes a una indemnización exenta se encuentran también exentos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley del IRPF. La razón es que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en estos supuestos, como ganancias patrimonial exenta.*[33]

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio con el límite del importe total de los gastos en que se haya incurrido por dicho motivo.

Las prestaciones de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos, que excedan del límite exento se considerarán rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo y les resultará aplicable la reducción del 30 por 100, cuando se imputen en un único período impositivo [Art. 12.1 d) Reglamento IRPF].

s) Las ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C [34] **,** como consecuencia de haber recibido tratamiento con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público, reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, del 5 de junio (BOE del 6).

t) Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12). [35]

u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la **Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía.**

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, así como en la **transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático** en los términos y con los requisitos establecidos en la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF.

w) Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a los sistemas de previsión social a las que se refiere el artículo 53 de la Ley del IRPF, hasta un importe máximo anual de **tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples** (para el año 2018 dicha cuantía es el resultado de 7.519,59 x 3 = 22.558,77 euros). [36]

---

[32] La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre), deroga con efectos de 2 de octubre de 2016 el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo.

[33] Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 10 de mayo de 2018, en unificación de criterio.

[34] El procedimiento para la tramitación y concesión de estas ayudas económicas se regula en el Real Decreto 377/2003, de 28 de marzo.

[35] Respecto al concepto de vivienda habitual véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF y artículo 41 bis del Reglamento.

[36] Véase la nota [25] de la página 46.

Igualmente están exentos, con el mismo límite que el señalado en el párrafo anterior, l**os rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos** a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

- ***Importante:*** *desde 1 de enero de 2015 el límite de exención dejó de ser conjunto y se aplica de forma individual y separada para cada uno de los dos rendimientos anteriores.*

x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15). [37]

y) Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás **ayudas establecidas por estas o por entidades locales** para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos o personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de **1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples (**para el año 2018 el importe máximo es de 11.279,39 euros**).**

Asimismo las ayudas concedidas a las **víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre,** de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la **Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género,** y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición**.**

z) Prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.[38]

Las prestaciones reguladas por el Real Decreto 1148/2011, de 29 de julio, para la aplicación y desarrollo, en el sistema de la Seguridad Social, de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se consideran rentas exentas.

1.2. Otras rentas exentas

Además de las exenciones establecidas en el artículo 7 de la Ley del IRPF anteriormente comentadas, tanto esta ley como en otras leyes de contenido tributario, se establecen, entre otras, las siguientes exenciones:

A) Exenciones en rendimientos de trabajo

– ***Dietas***

Las dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuados de gravamen [Arts. 17.1.d) Ley IRPF y 9 Reglamento]

[37] Véase el Real Decreto 1051/2013, de 27 de diciembre, por el que se regulan las prestaciones del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, establecidas en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 31), modificado por Real Decreto 291/2015, de 17 de abril (BOE del 1 de mayo). Véase también la disposición transitoria décima del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14) que fija las cuantías máximas de las prestaciones económicas por cuidados en el entorno familiar, de asistencia personal y de la prestación vinculada al servicio

[38] Para delimitar adecuadamente esta exención téngase en cuenta la exención del artículo 7.h) de la Ley del IRPF.

– ***Rendimientos de trabajo en especie exentos***

Las rentas en especie que, de acuerdo con el artículo 42.3 de la Ley del IRPF, tienen la consideración de rendimientos del trabajo exentos.

– ***Rendimientos de trabajo de los tripulantes de buques canarios***

El 50 por 100 de los ingresos íntegros procedentes del trabajo personal devengados con ocasión de la navegación **por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y de buques adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional**, siempre que dichos tripulantes sean contribuyentes del IRPF. [39]

Tratándose de buques adscritos a servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Unión Europea, la exención anterior únicamente resultará de aplicación a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado miembro de la Unión Europea o de alguno de los Estados Parte en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo.

- ***Importante:*** *la aplicación de la exención para los "Rendimientos del trabajo de los tripulantes de determinados buques de pesca", que recoge la disposición adicional cuadragésima primera de la Ley del IRPF, esta condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario, circunstancia que implica que la misma debe aprobarse por la Unión Europea. En la medida en que este hecho todavía no se ha producido, no es aplicable en 2018.*

– ***Rendimientos de trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores***

Los rendimientos del trabajo percibidos de la Organización Internacional de Comisiones de Valores, en su condición de asociación de utilidad pública, por el Secretario general, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con el objeto estatutario de la organización [disposición adicional tercera de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 30)].

– ***Rendimientos de trabajo percibidos de Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas***

Los rendimientos del trabajo recibidos del Consejo Internacional de Supervisión Pública de estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas percibidos por el Secretario General, el personal directivo y el personal laboral que desempeñen una actividad directamente relacionada con su objeto estatutario [disposición adicional segunda de la Ley 4/2006, de 29 de marzo (BOE del 30).

Esta exención no resulta aplicable cuando las personas físicas a las que se refiere la misma ostenten la nacionalidad española o tuvieran su residencia en territorio español con anterioridad al inicio del desempeño de la actividad relacionada en el Consejo.

B) Exenciones en rendimientos de actividades económicas

– ***Subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas***

De acuerdo con la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF:

---

[39] Véanse los artículos 73.2 y 75.1 y 3 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 7), en la redacción dada por la Ley 4/2006, de 29 de marzo (BOE del 30).

Las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la **percepción de determinadas subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria**, así como de **otras ayudas públicas** percibidas en el ejercicio de actividades económicas [40].

También **se declaran exentas las ayudas públicas** que tengan por objeto **reparar la destrucción**, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales.

Las ayudas públicas, distintas de éstas, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible únicamente en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos. [41]

En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas.

Asimismo, se declaran exentas la percepción de **indemnizaciones públicas a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera**, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. **La exención sólo afectará a los animales destinados a la reproducción**.

Finalmente, se declaran exentas **las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo de la vivienda habitual del contribuyente o del local** en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma como consecuencia de incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales.

– *Subvenciones forestales*

Las subvenciones forestales concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (disposición adicional cuarta de la Ley del IRPF).

C) Exenciones en ganancias patrimoniales

– *Ayudas excepcionales por daños personales causados por desastres naturales*

Las **ayudas excepcionales por daños personales**, en los casos de fallecimiento y los supuestos de incapacidad absoluta permanente, causados directamente por los siniestros a los que sea de aplicación el Real Decreto-ley 2/2017, de 27 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por los últimos temporales(BOE del 28). [42]

---

[40] El tratamiento tributario de estas subvenciones y ayudas públicas se comentan con más detalle en la página 222 del Capítulo 7.

[41] Téngase en cuenta que a las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales asegurados previstos en el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia (BOE del 14), les será de aplicación la disposición adicional quinta de la Ley del IRPF.

[42] También resultan exentas, en idénticos términos, entre otras, las ayudas excepcionales por daños personales sufridos por las personas afectadas por:

- Los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en el municipio de Lorca (Murcia), conforme a lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo (BOE del 14. Corrección de errores del 18 y 19), modificado por el Real Decreto-ley 17/2011, de 31 de octubre (BOE de 1 de noviembre).

– ***Donaciones a determinadas entidades***

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de l**as donaciones efectuadas a las entidades citadas en el artículo 68.3 de la Ley del IRPF** (43) [Art. 33.4 a) Ley IRPF].

– ***Trasmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o personas en situación de dependencia***

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión **por mayores de 65 años de su vivienda habitual, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia** de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual por su titular, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda (44) [Art. 33.4 b) Ley IRPF].

– ***Pago de las deudas tributarias con bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español***

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión del pago de las deudas tributarias del IRPF y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español [Art. 33.4 c) Ley IRPF].

– ***Dación en pago de la vivienda habitual***

Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la **dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante** del deudor, para la **cancelación de deudas garantizadas con hipoteca** que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo, se declaran exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la **transmisión de la vivienda en que concurran los mismos requisitos que para la dación en pago anterior, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.**

- Los incendios forestales y otras catástrofes naturales a los que sea de aplicación la Ley 14/2012, de 26 de diciembre (BOE del 27). Véase también los Reales Decretos 1505/2012, de 2 de noviembre (BOE del 3) y 389/2013, de 31 de mayo (BOE de 15 de junio), por el que se amplía el ámbito de aplicación de la Ley 14/2012.
- Las tormentas de viento y mar en la fachada atlántica y la costa cantábrica en enero y febrero de 2014, conforme a lo establecido en los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 2/2014, de 21 de febrero, (BOE del 22).
- Las inundaciones y otros efectos de los temporales de lluvia, nieve y viento acaecidos en los meses de enero, febrero y marzo de 2015, conforme a lo establecido en los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 2/2015, de 6 de marzo (BOE del 7) o los temporales de lluvia en la Comunidad Autónoma de Canarias y en el sur y este peninsular en los meses de septiembre y octubre de 2015 de acuerdo con los artículos 2 y 10 del Real Decreto-ley 12/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

(43) Las entidades a que se refiere el artículo 68.3 de la Ley del IRPF son las que dan derecho a practicar la deducción por donativos. Dichas entidades se relacionan en las páginas 593 y s. del Capítulo 16.

(44) La no sujeción al IRPF de las anualidades percibidas en determinados supuestos de hipoteca inversa de la vivienda habitual se comenta en el subapartado "Rentas no sujetas", página 61 de este mismo Capítulo. Respecto al concepto de vivienda véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda. [Art. 33.4.d) Ley IRPF]

– *Exención por reinversión en rentas vitalicias*

Están exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en **la transmisión por contribuyentes mayores de 65 años de elementos patrimoniales,** siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones establecidas reglamentariamente. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.(45) (Arts. 38.3 Ley IRPF y 42 Reglamento)

– *Exención por reinversión en vivienda habitual*

Está exenta la ganancia patrimonial obtenida por **la transmisión de la vivienda habitual**, siempre que la reinversión del importe obtenido se produzca en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter, en las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente, en el mismo ejercicio en que se obtiene la ganancia patrimonial, en los dos anteriores o en los dos siguientes (Arts. 38.1 Ley IRPF y 41 Reglamento). (46)

– *Exención por reinversión en otra entidad de nueva o reciente creación*

Está exenta la ganancia patrimonial obtenida por la t**ransmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación** prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen (Arts. 38.2 Ley IRPF y 41 Reglamento)

– *Transmisión de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación adquiridas entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de septiembre de 2013*

Esta exenta la ganancia patrimonial que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas por el contribuyente en empresas de nueva o reciente creación entre el 11 de julio de 2011 y el 29 de septiembre de 2013, siempre que hayan permanecido en su patrimonio por un período superior a **tres años** (contados de fecha a fecha) desde su adquisición, y **se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.** (47)

(45) El comentario detallado de esta exención se contiene en las páginas 435 y ss. del Capítulo 11

(46) Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención se comentan en las páginas 431 y ss. del Capítulo 11.

(47) Véase la transcripción de la disposición adicional trigésima cuarta de esta Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012. Paginas 1036 y ss. del Apéndice normativo.

– ***Transmisión inmuebles urbanos adquiridos entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012***

Está exenta el **50 por 100** de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de **inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de 12 de mayo de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2012** (disposición adicional trigésima séptima Ley IRPF). [48]

– ***Rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales*** (disposición adicional cuadragésima tercera Ley IRPF)

Están exentas las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto **como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas**, establecidas en un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de dicha ley, en un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X **o como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho** a que se refiere el artículo 178 bis de la misma Ley, **siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.** [49]

– ***Ayudas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital*** (disposición adicional quinta.4 Ley IRPF)

No se integrarán en la base imponible del IRPF, las ayudas concedidas en virtud de los dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital.

1.3. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas: cuantías exentas (disposición adicional trigésima tercera y disposición transitoria trigésima quinta Ley IRPF)

No se integran en la base imponible del IRPF, pero si están sujetos a dicho impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios:

- Los premios obtenidos de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas.
- Los premios obtenidos de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española.
- Los premios obtenidos de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).
- Los premios organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades antes señalados.

---

[48] Este supuesto se comenta en las páginas 377 y s. del Capítulo 11.

[49] Respecto al criterio de imputación en el caso de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley, véase el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF.

El resto de premios (distintos de los que acabamos de enumerar) se consideran ganancias patrimoniales e integran la base imponible general del IRPF.

Cuantías exentas

En el ejercicio 2018 estarán exentas las siguientes cuantías de los premios sujetos al gravamen especial: (50):

- En los juegos celebrados con anterioridad al 5 de julio de 2018 los premios **cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 2.500 euros.**
- En los juegos celebrados desde el 5 de julio hasta el 31 de diciembre de 2018 los premios **cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 10.000 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 10.000 euros.**

  Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 o 10.000 euros, según la fecha de celebración del juego del que deriva el premio, **se someterán a tributación del gravamen especial respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.**

Esta exención será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción, cupón de lotería o de la apuesta efectuada, sea de, al menos, **0,50 euros.** En caso de que fuera **inferior a 0,50 euros**, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

- ***Novedad 2018:*** *La cuantía mínima exenta para los premios de lotería sujetos al gravamen especial se eleva para 2018 hasta 10.000 euros.*

2. Rentas no sujetas

Entre las rentas no sometidas al IRPF pueden citarse las siguientes:

a) Las rentas que se encuentren sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Art. 6.4 Ley IRPF).

Estas rentas están constituidas por las ganancias patrimoniales que se producen en la persona que recibe cantidades, bienes o derechos por herencia, legado o donación o por ser beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo en los supuestos en que por expresa disposición legal las cantidades percibidas de dichos seguros tienen la consideración de rendimientos del trabajo.

b) Las ganancias o pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto en los supuestos relacionados en el artículo 33.3 de la Ley del IRPF. (51)

c) La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 (no así las pérdidas patrimoniales) **derivada de elementos patrimoniales** no afectos al desarrollo de actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 tuviesen un período de permanencia en el patrimonio del contribuyente superior a: (52)

- **10 años**, en el supuesto de bienes inmuebles o derechos sobre los mismos.

(50) Véase para 2018 la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley del IRPF.

(51) Los supuestos en que, por expresa disposición legal, no existe ganancia o pérdida patrimonial se comentan en las páginas 372 y ss. del Capítulo 11.

(52) El comentario detallado de este supuesto se contiene en las páginas 383 y ss. del Capítulo 11. Véase también la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

- **5 años**, en el supuesto de acciones admitidas a negociación, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria.
- **8 años,** en el supuesto de los demás bienes o derechos.

Desde 1 de enero de 2015 se establece para todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación lo anterior, un límite máximo y conjunto de 400.000 euros que opera sobre el valor de transmisión.

d) Las pérdidas patrimoniales que, por expresa disposición contenida en el artículo 33.5 de la Ley del IRPF, no se computan como tales. [53]

e) Los rendimientos del capital mobiliario que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente (Art. 25.6 Ley IRPF).

Este supuesto completa el relativo a la no sujeción de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas por transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (plusvalía del muerto) incluido dentro de los relacionados en la letra b) anterior. En consecuencia, no tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario para el causante los derivados de la transmisión lucrativa de activos financieros por causa de muerte.

f) La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio de derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en los siguientes supuestos: [54]

- Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada disposición adicional primera.
- Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato original en el caso de cese de la relación laboral.

Tampoco está sujeta al IRPF la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

g) Las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual (hipoteca inversa) por las personas mayores de 65 años, así como por las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o gran dependencia, a que se refiere el artículo 26 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15), siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia. [55]

---

[53] La relación detallada de estas pérdidas patrimoniales se contiene en las páginas 378 y s. del Capítulo 11.

[54] Véase la disposición adicional primera de la Ley del IRPF.

[55] Véase la disposición adicional decimoquinta de la Ley del IRPF y la disposición adicional primera de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre (BOE del 8). Respecto al concepto de vivienda habitual véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley del IRPF.

h) Tampoco tienen la consideración de renta sujeta aquellas ayudas económicas que se concedan por **gastos de enfermedad no cubiertos por el Servicio de Salud o Mutualidad** correspondiente, que se destinen al tratamiento o restablecimiento de la salud.

Supuesto especial: cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras (disposición adicional cuadrágesima quinta Ley IRPF)

No se integrará en la base imponible de este IRPF la devolución, derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, **en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada "cláusula suelo")**.

- ***Importante:*** *la declaración de no sujeción surte efectos desde 21 de enero de 2017 y resulta aplicable a ejercicios anteriores no prescritos.*

De igual modo ha de tenerse en cuenta que tampoco se integran en la base imponible del IRPF la devolución de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas de la ejecución o cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales que declaran la nulidad de las mismas.

Tratamiento fiscal de cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución

Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o de sentencias o laudos arbitrales**, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:**

a) Cuando tales cantidades **hubieran formado parte, en ejercicios anteriores, de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónom**a, se deben diferenciar los siguientes supuestos:

- **Si la devolución de estas cantidades se produce en efectivo** el contribuyente perderá el derecho a las deducciones practicadas en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera o en el de la sentencia o el laudo arbitral, **exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas** en ejercicios anteriores en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del IRPF, **sin inclusión de intereses de demora**.

  Dicha regularización únicamente se realizará respecto de los ejercicios en que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- **Si la devolución de estas cantidades se produce a través de la compensación con una parte del capital pendiente de amortización** no resultará de aplicación la adición anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo, es decir, **no habrá que regularizar** las deducciones practicadas anteriormente correspondientes a esos importes.

  Por su parte la reducción del principal del préstamo **tampoco generará derecho a aplicar la deducción** por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna.

b) Cuando tales cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución **hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores** respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, **sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno** en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto.

c) Las cantidades que, por la aplicación de cláusulas suelo, hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2018 y respecto a las que antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio se alcance el acuerdo de devolución de las mismas con la entidad financiera o sea consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, **no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna, ni tendrán la consideración de gasto deducible**.

- ***Importante:*** *a efectos de las regularizaciones que procedan téngase en cuenta que mientras que en el supuesto de la existencia de acuerdo con la entidad financiera la regularización se computa desde la fecha en la que este se suscribe, en los supuestos de sentencia o laudo arbitral la regularización debe computarse desde la fecha de éstos (la firmeza de la sentencia, en su caso).*

Sujeción al IRPF: aspectos personales

Son contribuyentes por el IRPF (Art. 8 Ley IRPF)

1º Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.

2º Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de la Ley del IRPF que más adelante se comentan.

3º Las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Estas personas no perderán su condición de contribuyentes por el IRPF en el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en los cuatro períodos impositivos siguientes.

Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español

Se entenderá, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del IRPF, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

1ª Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

Para determinar este período de permanencia se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país [56]. Tratándose de países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

No obstante lo anterior, para determinar el período de permanencia en territorio español no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones

---

[56] Ténganse en cuenta los criterios interpretativos que sobre los artículos 8.1.a) y 9.1.a) de la Ley del IRPF ha establecido el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 28 de noviembre de 2017 (núm. 1829/2017) y 1 de marzo de 2018 (núm. 334/2018), en relación con tributación de los beneficiarios de becas del Instituto Español de Comercio Exterior (ICEX) con estancia en un país extranjero para desarrollar las actividades propias de la misma.

contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

2ª Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, conforme a los criterios anteriores, residan habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España por su condición de miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares extranjeras, o por ser titulares de cargo o empleo oficial de Estados extranjeros, o por ser funcionarios en activo que ejerzan en España cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular, siempre que, además, no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía a efectos del IRPF (Art. 72 Ley IRPF)

Como principio general, los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía. Para determinar en cuál de las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía tiene su residencia habitual el contribuyente residente, deberán aplicarse los siguientes criterios:

1º Criterio de permanencia

De acuerdo con este criterio, el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en cuyo territorio haya permanecido mayor número de días del período impositivo (generalmente, el año natural), computándose a estos efectos las ausencias temporales y presumiéndose, salvo prueba en contrario, que la persona permanece en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde radica su vivienda habitual.

2º Criterio del principal centro de intereses

Cuando no fuera posible determinar la residencia conforme al criterio anterior, se considerará que el contribuyente reside en la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía donde tenga su principal centro de intereses; es decir, en aquélla en cuyo territorio haya obtenido la mayor parte de la base imponible del IRPF, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3º Criterio de la última residencia declarada a efectos del IRPF

En defecto de los anteriores criterios, la persona se considera residente en el territorio en el que radique su última residencia declarada a efectos del IRPF.

- ***Importante:*** *de acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, no producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años.* [57]

Las **personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural**, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que radique el núcleo principal o base de sus actividades o de sus intereses económicos.

Finalmente, cuando la persona sea residente en territorio español por presunción, es decir, porque su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad dependientes de él residan habitualmente en España, se considerará residente en el territorio de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en que éstos residan habitualmente.

Declaraciones conjuntas de unidades familiares cuyos miembros residen en diferentes Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía

Cuando los contribuyentes integrados en una unidad familiar tuvieran su residencia habitual en Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía distintas y optasen por tributar conjuntamente, en el apartado "Comunidad Autónoma/Ciudad Autónoma de residencia en 2018" se indicará aquélla en la que haya tenido su residencia habitual el miembro de la unidad familiar con mayor base liquidable, determinada ésta con arreglo a las reglas de individualización de rentas del IRPF.

Cuando una de las distintas Comunidades Autónomas fuera de régimen foral (Navarra o País Vasco), se atenderá también a este criterio para determinar la competencia foral o estatal en orden a la exacción del IRPF.

Contribuyentes que tienen su residencia habitual en el extranjero (Art. 10 Ley IRPF)

Se consideran contribuyentes por el IRPF

Tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de las mismas como al personal funcionario o de servicios a ellas adscrito, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas **ante organismos internacionales o que formen parte de misiones o delegaciones de observadores en el extranjero**.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, **no tendrán la consideración de contribuyentes**:

[57] En estos supuestos deberán presentarse las autoliquidaciones complementarias que correspondan. Véanse la página 864 del Capítulo 18.

- Las personas citadas anteriormente cuando, no siendo funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas.

- Los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones enumeradas anteriormente.

- ***Importante:*** *como consecuencia del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas debe cumplimentarse en el apartado correspondiente de la página 1 del modelo de declaración la clave de la Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que el declarante haya tenido su residencia habitual en dicho ejercicio. No obstante, los funcionarios y empleados públicos españoles residentes en el extranjero en el ejercicio 2018, harán constar en dicho apartado la clave específica "20".*

No se consideran contribuyentes por el IRPF (Art. 8.3 Ley IRPF)

No tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18). Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en los artículos 86 a 90 de la Ley del IRPF. [58]

La unidad familiar en el IRPF (Art. 82 Ley IRPF)

A efectos del IRPF, existen dos modalidades de unidad familiar, a saber:

En caso de matrimonio (modalidad 1.ª)

La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiere:

a) Los **hijos menores,** con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientemente de éstos.

b) Los **hijos mayores de edad incapacitados** judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

- ***Recuerde:*** *la mayoría de edad se alcanza al cumplir los 18 años.*

En defecto de matrimonio o en los casos de separación legal (modalidad 2.ª)

La formada por el padre o la madre y la totalidad de los hijos que convivan con uno u otra y reúnan los requisitos señalados para la modalidad 1ª anterior.

Normas comunes a las dos modalidades de unidad familiar

De la regulación legal de las modalidades de unidad familiar, pueden extraerse las siguientes conclusiones:

- Cualquier otra agrupación familiar, distinta de las anteriores, no constituye unidad familiar a efectos del IRPF.
- Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

---

(58) El régimen de atribución de rentas se comenta con más detalle en las páginas 343 y ss. del Capítulo 10.

- La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente el día 31 de diciembre de cada año.

  Por tanto, si un hijo cumpliera 18 años durante el año, ya no formará parte de la unidad familiar en ese período impositivo.

Tributación individual y opción por la tributación conjunta (Art. 83 Ley IRPF)

Con carácter general, la declaración del IRPF se presenta de forma individual. No obstante, las personas integradas en una unidad familiar, en los términos anteriormente comentados, pueden optar, si así lo desean, por declarar de forma conjunta, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

En las parejas de hecho sin vínculo matrimonial sólo uno de sus miembros (padre o madre) puede formar unidad familiar con los hijos que reúnan los requisitos anteriormente comentados y, en consecuencia, optar por la tributación conjunta. El otro miembro de la pareja debe declarar de forma individual.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que el artículo 84.2.4º de la Ley del IRPF (que establece las "Normas aplicables en la tributación conjunta") señala la improcedencia de la reducción de 2.150 euros anuales en la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la Ley del IRPF, en los casos en que el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

En los supuestos de separación o divorcio matrimonial o ausencia de vínculo matrimonial, la opción por la tributación conjunta corresponderá a quien tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos a la fecha de devengo del IRPF, al tratarse del progenitor que convive con aquéllos. En los supuestos de guarda y custodia compartida la opción de la tributación conjunta puede ejercitarla cualquiera de los dos progenitores, optando el otro por declarar de forma individual.

Una vez ejercitada la opción por tributar de forma individual o conjunta, no es posible modificar después dicha opción presentando nuevas declaraciones, salvo que éstas se presenten también dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones; finalizado dicho plazo, no podrá cambiarse la opción de tributación para ese período impositivo.

La opción por declarar conjuntamente

- **Se manifiesta al presentar la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio** respecto del cual se opta. Una vez ejercitada la opción, sólo podrá modificarse dentro del plazo reglamentario de presentación de declaraciones.

En caso de que no se hubiera presentado declaración, la Administración tributaria, al practicar las liquidaciones que procedan, aplicará las reglas de la tributación individual, salvo que los miembros de la unidad familiar manifiesten expresamente lo contrario en el plazo de diez días a partir del requerimiento de la Administración.

- **No vincula a la unidad familiar para ejercicios sucesivos**.

Así, la declaración conjunta en el ejercicio 2017 no obliga a tener que declarar también conjuntamente en 2018; del mismo modo, la declaración conjunta en 2018 no vincula para el 2019.

- **Abarca obligatoriamente a todos los miembros de la unidad familiar.**

Si uno cualquiera de los miembros de la unidad familiar presenta declaración individual, los restantes miembros deberán utilizar este mismo régimen de tributación.

- ***Novedad 2018:*** *téngase en cuenta que en el caso de unidades familiares a que se refiere el artículo 82.1 de Ley del IRPF formadas por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se establece, con efectos desde 1 de enero de 2018, una nueva deducción sobre la cuota que se comenta en la página 609 del Capítulo 16 del Manual. Con la citada deducción se pretende, dado que tales unidades familiares no pueden optar por declarar conjuntamente, equiparar la cuota a pagar a la que hubiera soportado el contribuyente en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España. No obstante, esta nueva deducción no es aplicable cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF al que nos referimos en las páginas 70 y ss. de este Capítulo.*

Características generales de la tributación conjunta (Art. 84 Ley IRPF)

Con independencia de otras particularidades que se indicarán en los correspondientes capítulos de este Manual, el régimen de tributación conjunta presenta las siguientes características generales:

- **Para determinar la existencia o no de la obligación de declarar**, el importe de las rentas, la base imponible y liquidable y la deuda tributaria, **se aplicarán, con carácter general, las reglas de tributación individual**, sin que proceda, salvo en los casos expresamente previstos en la norma que más adelante se comentan, la elevación o multiplicación de los importes o límites en función del número de miembros de la unidad familiar.

- **Las rentas de cualquier tipo** obtenidas por todos y cada uno de los miembros de la unidad familiar se someterán a gravamen **acumuladamente**.

- Todos los miembros de la unidad familiar quedarán sometidos al impuesto **conjunta y solidariamente**, de forma que la deuda tributaria, resultante de la declaración o descubierta por la Administración, podrá ser exigida en su totalidad a cualquiera de ellos.

  No obstante, se reconoce el derecho de las personas integrantes de la unidad familiar a prorratear internamente entre ellas la deuda tributaria, según la parte de la renta conjunta que a cada uno le corresponda, sin que dicho prorrateo tenga efectos fiscales.

- Se aplican las mismas escalas de gravamen que para la tributación individual.

- Salvo en los casos expresamente previstos en la normativa del IRPF, la declaración conjunta **no supone la ampliación de ninguno de los límites** que afectan a determinadas partidas deducibles.

- **Las partidas negativas de períodos anteriores no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar pueden compensarse** con arreglo a las normas generales del IRPF, con independencia de que provengan de una declaración anterior individual o conjunta.

  Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, en caso de tributación individual posterior, exclusivamente por aquellos contribuyentes a quienes correspondan, de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del IRPF.

- **Las reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales tienen el siguiente tratamiento.**

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, a los patrimonios protegidos de las personas discapacitadas y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales serán aplicados individualmente por cada partícipe, aportante, mutualista o asegurado integrado en la unidad familiar que tenga derecho a cualquiera de estas reducciones. (1)

- **Mínimo personal del contribuyente.**

En cualquiera de las modalidades de unidad familiar el **mínimo personal aplicable en la declaración conjunta será de 5.550 euros anuales**, con independencia del número de miembros integrados en la misma.

El cómputo del incremento del mínimo personal por edad del contribuyente se realizará de acuerdo con las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

- **Mínimo por discapacidad del contribuyente.**

El cómputo del mínimo por discapacidad del contribuyente se efectuará teniendo en cuenta las circunstancias de discapacidad que, en su caso, concurran en cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

- ***Importante:*** *el mínimo personal y el mínimo por discapacidad del contribuyente no se aplicarán en la declaración conjunta por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda aplicar en concepto del mínimo por descendientes y por discapacidad.*

- **Reducción por tributación conjunta.**

a) En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges, no separados legalmente, **y sus hijos**, si los hubiere (modalidad 1ª de unidad familiar), se aplicará **una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF. (2)

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

b) En declaraciones conjuntas de unidades familiares formadas por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro (2ª modalidad de unidad familiar, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial) se aplicará **una reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales**, con carácter previo a las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales previstas en la Ley del IRPF.

Esta reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

---

(1) Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social se comentan en las páginas 482, 487, 490 y 494 del Capítulo 13.

(2) Esta reducción por tributación conjunta se comenta en la página 477 del Capítulo 13.

- ***Importante:*** *no se aplicará esta última reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (Art. 93 Ley IRPF)

Las personas físicas **que adquieran su residencia fiscal en España** como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por motivos laborales **pueden optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes** (con determinadas especialidades)**, manteniendo, sin embargo, la condición de contribuyentes por el IRPF.**

- ***Importante:*** *si alguno de los miembros de la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo a este régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a territorio español, no será de aplicación la deducción establecida, a partir del 1 de enero de 2018, por la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF, para unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se comenta en el Capítulo 16, páginas 609 y ss.*

1. Trabajadores desplazados a territorio español desde el 1 de enero de 2015 (Art. 93 Ley IRPF)

Ámbito de aplicación (Art. 113 Reglamento IRPF)

A partir del 1 de enero de 2015 para la aplicación de este régimen especial los contribuyentes deben cumplir las siguientes condiciones:

- Que **no hayan sido residentes en España** durante los **diez periodos impositivos anteriores** a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- Que el **desplazamiento a territorio español** se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

– Como consecuencia **de un contrato de trabajo, con excepción** de la relación laboral especial de los **deportistas profesionales** regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

– Como consecuencia de la **adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada** en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- **Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.**

Contenido del régimen especial (Art. 114 Reglamento IRPF)

La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIRNR), para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las **siguientes especialidades**:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del citado TRLIRNR.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial **se entenderán obtenidos en territorio español**.

Ahora bien, no se consideran obtenidos durante la aplicación del régimen especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la finalización del desplazamiento que debe comunicarse en el modelo 149, sin perjuicio de su tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del IRPF, **se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas**.

d) Para la determinación de la **cuota íntegra se diferencia dos bases liquidables a las que se aplicaran diferentes escalas:**

- **Base "A"**: Importe de la base liquidable correspondiente a las siguientes rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del TRLIRNR:

  - Dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad

  - Intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

  - Ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales

  A esta base se le aplicarán en 2018 los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

- **Base "B"**: Importe de la base liquidable correspondiente al resto de rentas a la que se le aplicarán en 2018 los tipos que se indican en la siguiente escala.

Parte de la base liquidable - euros	Tipo estatal aplicable - Porcentaje
Hasta 600.0000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

e) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del IRPF en:

– Las **deducciones por donativos y las retenciones e ingresos a cuenta** que se hubieran practicado sobre las rentas del contribuyente (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes).

- ***Atención:*** *las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes. No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por 100. Cuando*

las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable en 2018 al exceso será el 45 por 100.

– La **deducción por doble imposición internacional** a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IRPF aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por 100 de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo.

A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del TRLIRNR.

Duración (Art. 115 Reglamento IRPF)

El régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia habitual en España y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

Ejercicio de la opción por el régimen especial (Arts. 116 y 119 Reglamento IRPF)

El ejercicio de la opción de tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes debe realizarse mediante la utilización del modelo de comunicación **149**, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23), cuya presentación se efectuará en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, al trabajador el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Para presentar esta comunicación deberán estar incluidos en el Censo de Obligados Tributarios. En caso contrario, solicitarán previamente el alta en dicho Censo mediante la presentación de la declaración censal correspondiente.

Además se deberá adjuntar a la comunicación de la opción **la siguiente documentación**:

a) Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.

b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por éste en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.

c) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El contribuyente también deberá comunicar en el modelo 149 la finalización su desplazamiento a territorio español en el plazo de un mes desde que se produjera esta circunstancia.

- ***Importante:*** *el contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

Renuncia y exclusión del régimen especial (Arts. 117 y 118 Reglamento IRPF)

Los contribuyentes que hubieran optado por el régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

La exclusión del régimen especial se produce por incumplimiento de alguna de las condiciones anteriormente comentadas determinantes de su aplicación, surtiendo ésta efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento. Los contribuyentes excluidos deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación.

Tanto la renuncia como la exclusión deberán ser comunicadas a la Administración tributaria en el modelo **149**, aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23).

Modelo especial de declaración en el IRPF

Los contribuyentes que opten por este régimen especial deberán presentar y suscribir su declaración por el IRPF en el modelo especial **151**, aprobado en la citada Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23), en el lugar y plazo establecidos, con carácter general, para la presentación de las declaraciones del IRPF.

Los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el **certificado de residencia fiscal en España** regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE del 23), cuyos modelos figura en los anexos IV y V de dicha orden.

2. Régimen transitorio: Trabajadores desplazados a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 (disposición transitoria decimoséptima Ley IRPF)

A los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 se les dio la opción de aplicar el régimen especial que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, con los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha presentando su declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 en el modelo 150 aprobado en la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo, en lugar del nuevo modelo 151.

La opción manifestada en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2015 se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

El modelo 150 se seguirá utilizando hasta la finalización de la aplicación del régimen.

El régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, era aplicable durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia habitual en España y durante los cinco períodos impositivos siguientes.

Las condiciones, requisitos y contenido del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español aplicable hasta 31 de diciembre de 2014 y a partir de 1 de enero de 2015 se resumen en los cuadros de la página siguiente.

RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL APLICABLE A LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL	
A PARTIR DE 1 DE ENERO DE 2015 (Artículo 93 Ley del IRPF, redacción dada por la Ley 26/2014)	**HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014 (Artículo 93 Ley del IRPF, redacción dada por la Ley 26/2009)**
Condiciones y requisitos para su aplicación	**Condiciones y requisitos para su aplicación**
a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez periodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español. b) Que no sean deportistas profesionales. c) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias: - De un contrato de trabajo. - De la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. d) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.	• Desde 1 de enero de 2007 hasta 1 de enero de 2010 a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español. b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. c) Que los trabajos se realicen efectivamente en España. d) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad residente en España o para un establecimiento permanente situado en España de una entidad no residente en territorio español. e) Que los rendimientos del trabajo derivados de la comentada relación laboral no estén exentos de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. • Desde 1 de enero de 2010 hasta 31 de diciembre de 2014 Se añade un nuevo requisito a los anteriores f) Que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los períodos impositivos en los que se aplique este régimen especial no superen la cuantía de 600.000 euros anuales.
Contenido: reglas para determinar la deuda tributaria	**Contenido: reglas para determinar la deuda tributaria**
La deuda se determina conforme a las normas del IRNR con las siguientes especialidades: • La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entienden obtenidos en territorio español. • Se gravan acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. • Para la determinación de la cuota íntegra se aplican las dos escalas especificas que establece el artículo 93 de la Ley del IRPF: - Una escala para la parte de la base correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1. f) del TRLIRNR (dividendos, intereses y ganancias patrimoniales). - Una escala para la parte de la base correspondiente al resto de rentas. • La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en: - La deducción por donativos, en los términos previstos en la Ley del IRPF y las retenciones practicadas a cuenta (incluidas las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR). - La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del IRPF.	La deuda se determina conforme a las normas del IRNR con las siguientes especialidades: • Los contribuyentes tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas. • La base liquidable de cada renta se calcula para cada una de ellas según lo establecido en la TRLIRNR. • La cuota íntegra se obtiene aplicando a la base liquidable los tipos de gravamen que establecía el artículo 25.1 TRLIRNR en la redacción vigente a 31-12-2014 (tipo general: 24,75%; dividendos, intereses y ganancias patrimoniales: 21%). • La cuota diferencial es el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en la deducción por donativos, en los términos previstos en la Ley del IRPF y las retenciones practicadas a cuenta. También resultan deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del IRNR.

Régimen opcional de tributación por el IRPF de contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea (Arts. 46 TRLIRNR y 21 del Reglamento IRNR)

Condiciones de aplicación

Pueden solicitar la aplicación del régimen opcional de tributación por el IRPF los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que sean personas físicas y que cumplan las siguientes condiciones:

a) Que acrediten **ser residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o ser residentes en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo** con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria.

b) Que el contribuyente acredite alguna de estas circunstancias:

- Que haya obtenido durante el ejercicio en España **por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, como mínimo, el 75 por ciento de la totalidad de su renta**, o bien,

- Que l**a renta obtenida durante el ejercicio en España haya sido inferior al 90 por 100 del mínimo personal y familiar que le hubiese correspondido de acuerdo con sus circunstancias personales y familiares de haber sido residente en España** y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo.

c) Que estas rentas obtenidas durante el ejercicio en España **hayan tributado efectivamente por el IRNR**.

Ejercicio de la opción

El ejercicio de la opción de tributar por el IRPF debe realizarse mediante el modelo de solicitud aprobado por la Orden HAP/2474/2015, de 19 de noviembre (BOE del 24), que se presentará en el plazo de cuatro años contados a partir del 2 de mayo o inmediato hábil posterior del año natural siguiente correspondiente al período impositivo respecto del cual se solicita la aplicación de dicho régimen.

- ***Importante:*** *si alguno de los miembros de la unidad familiar opta por tributar con arreglo a este régimen no será de aplicación la deducción establecida, a partir del 1 de enero de 2018, por la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF, para unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se comenta en el Capítulo 16 de este Manual, páginas 609 y ss.*

Contenido del régimen

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE del 12), y en el 21 a 24 del Reglamento del citado Impuesto, aprobado en el artículo único del Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE de 5 de agosto), el contenido del régimen opcional es el siguiente:

- La renta gravable estará constituida por la totalidad de las rentas obtenidas en España por el contribuyente en el período impositivo.

- El tipo de gravamen aplicable será el tipo medio, expresado con dos decimales, resultante de aplicar las normas del IRPF a la totalidad de rentas obtenidas por el contribuyente durante el período impositivo, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera

que sea la residencia del pagador, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente que hayan sido debidamente acreditadas.

- La cuota tributaria será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable correspondiente a las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español.
- Si el resultado de las operaciones anteriores arroja una cantidad inferior al importe global de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por el contribuyente no residente en concepto de IRNR sobre las rentas obtenidas en territorio español, procederá devolver el exceso.

▪ ***Importante:*** *el contribuyente al que resulte de aplicación este régimen opcional no perderá su condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

Sujeción al IRPF: aspectos temporales

Devengo y período impositivo (Arts. 12 y 13 Ley IRPF)

Con carácter general, el período impositivo es el año natural, devengándose el IRPF el día 31 de diciembre de cada año.

Por consiguiente, la declaración del IRPF del ejercicio 2018 habrá de comprender la totalidad de los hechos y circunstancias con trascendencia fiscal a efectos de dicho impuesto que resulten imputables a dicho año natural.

El período impositivo es inferior al año natural exclusivamente cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, finalizando entonces el período impositivo y devengándose en ese momento el impuesto.

Ningún otro supuesto diferente al fallecimiento del contribuyente (matrimonio, divorcio, separación matrimonial, etc.) **dará lugar a períodos impositivos inferiores al año natural.** Por tanto, para un mismo contribuyente no puede haber más de un período impositivo dentro de un mismo año natural.

Únicamente en las declaraciones que correspondan a períodos impositivos inferiores al año natural, deberá cumplimentarse el apartado “DEVENGO”, situado en la página 2 de modelo de declaración.

▪ ***Importante:*** *en el supuesto de fallecimiento de un contribuyente integrado en una unidad familiar, los restantes miembros podrán optar por la tributación conjunta, pero sin incluir las rentas del fallecido en dicha declaración.*

Ejemplo:

Matrimonio formado por los cónyuges "A" y "B" con los que convive su hijo "C" menor de edad. En el mes de junio se produce el fallecimiento del cónyuge "A".

Determinar el período impositivo y formas de tributación de los componentes de la unidad familiar.

Solución:

Los miembros de la unidad familiar pueden optar por tributar de la siguiente forma:

Tributación individual.

- Declaración individual del cónyuge "A" con período impositivo inferior al año natural.
- Declaración individual del cónyuge "B" con período impositivo igual al año natural.
- Declaración individual del hijo "C" con período impositivo igual al año natural.

Tributación individual y conjunta.

- Declaración individual del cónyuge "A" con período impositivo inferior al año natural.
- Declaración conjunta de los restantes miembros de la unidad familiar ("B" y "C") por todo el año.

Reglas generales de tributación en los períodos impositivos inferiores al año natural

- **Obligación de declarar.**

Los importes que determinan la existencia de la obligación de declarar, se aplicarán en sus cuantías íntegras, con independencia del número de días que comprenda el período impositivo del fallecido, y sin que proceda su elevación al año.

- **Rentas que deben incluirse en la declaración.**

Las rentas que deben incluirse en la declaración, serán las devengadas en el período comprendido entre el 1 de enero y la fecha de fallecimiento, incluidas las pendientes de imputación, de acuerdo con las normas de imputación temporal de rentas contenidas en la normativa reguladora del IRPF (Art. 14.4 Ley IRPF).

Las rentas inmobiliarias imputadas (inmuebles no arrendados, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado) deberán cuantificarse en función del número de días que integre el período impositivo que es objeto de declaración.

- ***Importante:*** *todas las rentas pendientes de imputación que tuviere el fallecido deberán integrarse en la base imponible de la declaración del último período impositivo. En este caso, los sucesores del fallecido podrán solicitar, dentro del plazo reglamentario de declaración, el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, en función de los períodos impositivos a los que hubiera correspondido imputar las rentas, con el límite máximo de 4 años, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 63 del Reglamento del IRPF.*

- **Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.**

La reducción que proceda practicar sobre los rendimientos netos del trabajo personal se aplicará en la cuantía íntegra que corresponda al importe de los citados rendimientos netos, sin prorratear dicha cuantía en función del número de días que integre el período impositivo. [3]

- **Mínimo personal, familiar y por discapacidad.**

Sea cual sea la duración del período impositivo, las cuantías del mínimo personal, familiar y por discapacidad se aplicarán en los importes que correspondan, sin prorratear en función del número de días del período impositivo. [4]

- **Reducciones en la base imponible por aportaciones a sistemas de previsión social, incluidos los constituidos a favor de personas con discapacidad, así como a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.**

Los límites máximos de reducción por aportaciones a los citados sistemas de previsión social, así como a los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad y a la mutualidad de previsión de deportistas profesionales, se aplicarán en sus importes íntegros, sea cual sea la duración del período impositivo.

- **Deducciones de la cuota.**

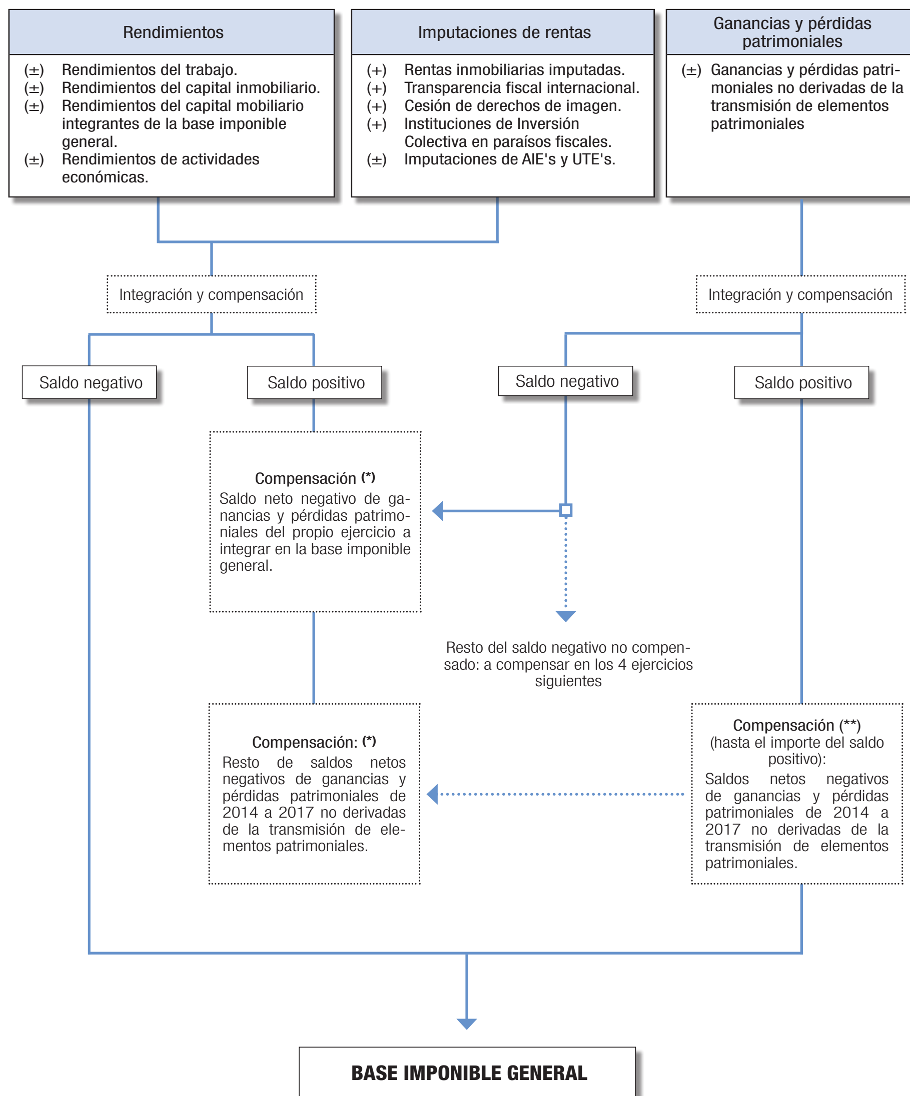
Los límites máximos establecidos para determinadas deducciones de la cuota se aplicarán en su cuantía íntegra, con independencia del número de días del período impositivo.

(3) Véanse, dentro del Capítulo 3, las cuantías y requisitos de esta reducción, páginas 120 y s.

(4) Véanse, dentro del Capítulo 14, las cuantías y requisitos de dichos mínimos, páginas 500 y ss.

■ ***Importante:*** *en el supuesto de matrimonios en el que se produzca el fallecimiento de uno de los cónyuges, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará por partes iguales entre ambos cónyuges si, a la fecha de devengo del IRPF, ambos cónyuges tuviesen derecho a su aplicación, con independencia de que el cónyuge supérstite presente declaración conjunta con los hijos.*

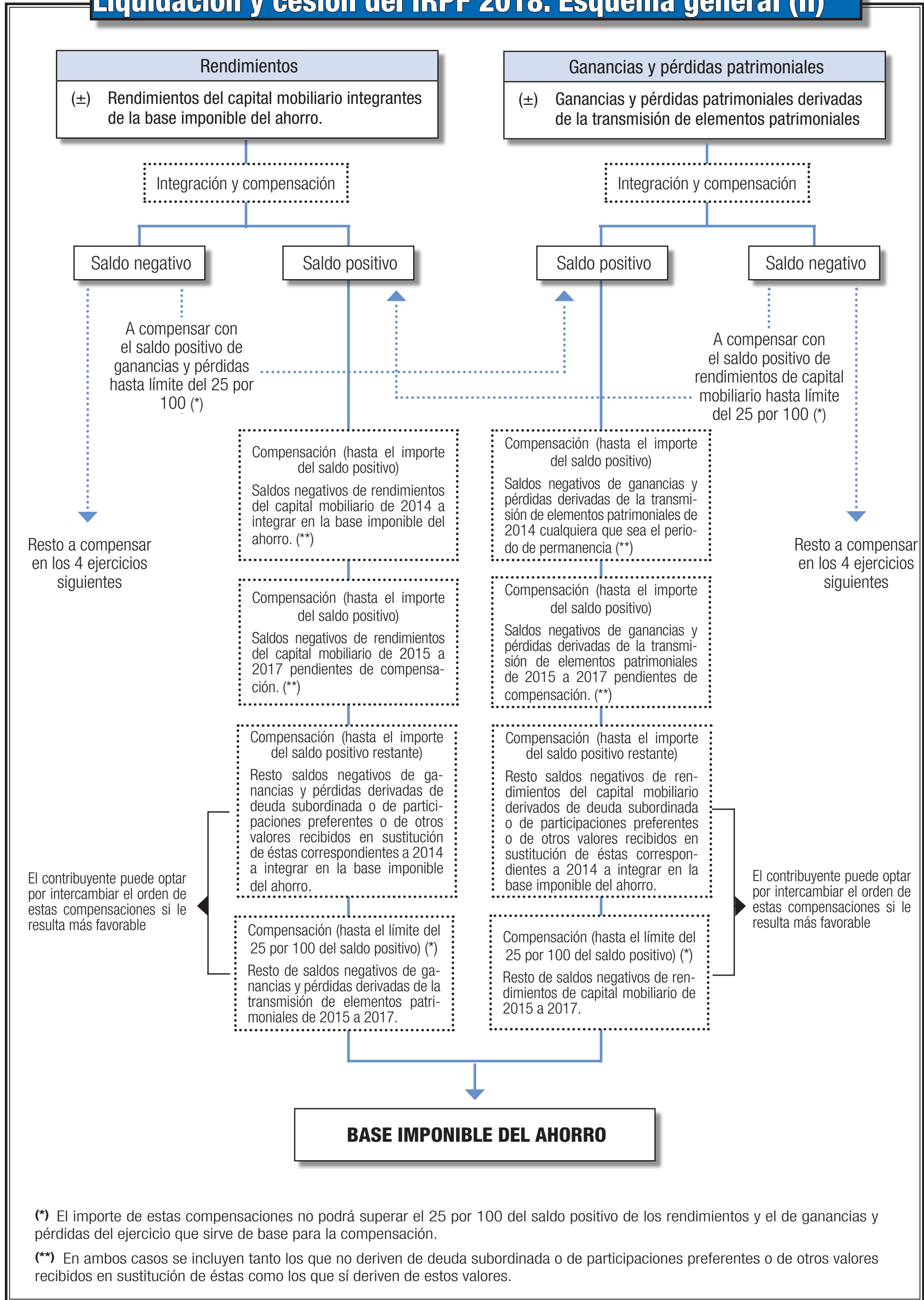
Liquidación y cesión del IRPF 2018. Esquema general (I)



(*) El importe de estas compensaciones no podrá superar el 25 por 100 del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta del ejercicio que sirve de base para la compensación.

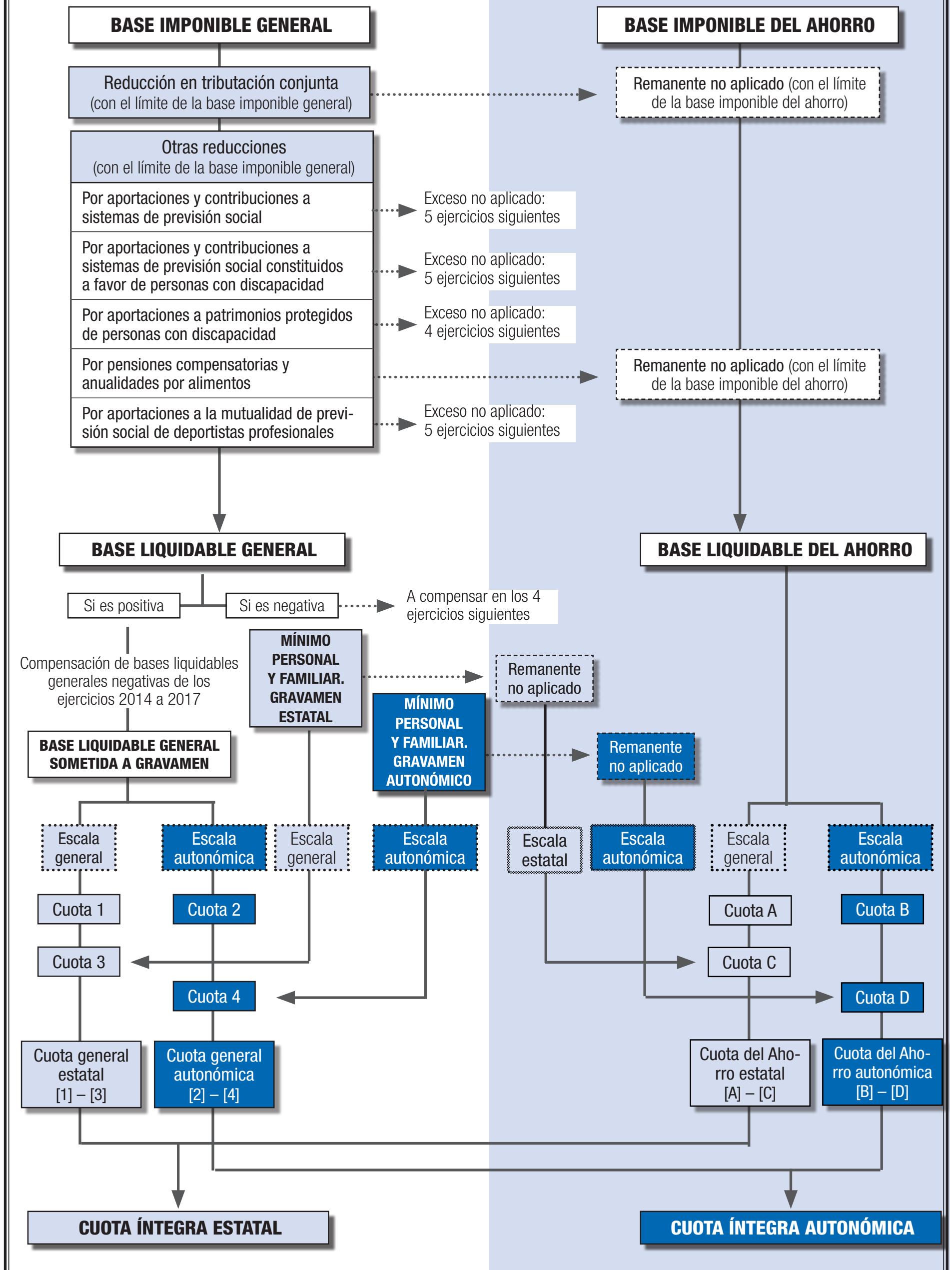
(**) Las pérdidas obtenidas en el ejercicio 2014, derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con periodo de permanencia igual o inferior a 1 año que en estos ejercicios se calificaban como renta general se compensan, a partir de 1 de enero de 2015, en la base imponible del ahorro según las reglas aplicables a la ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de generación.

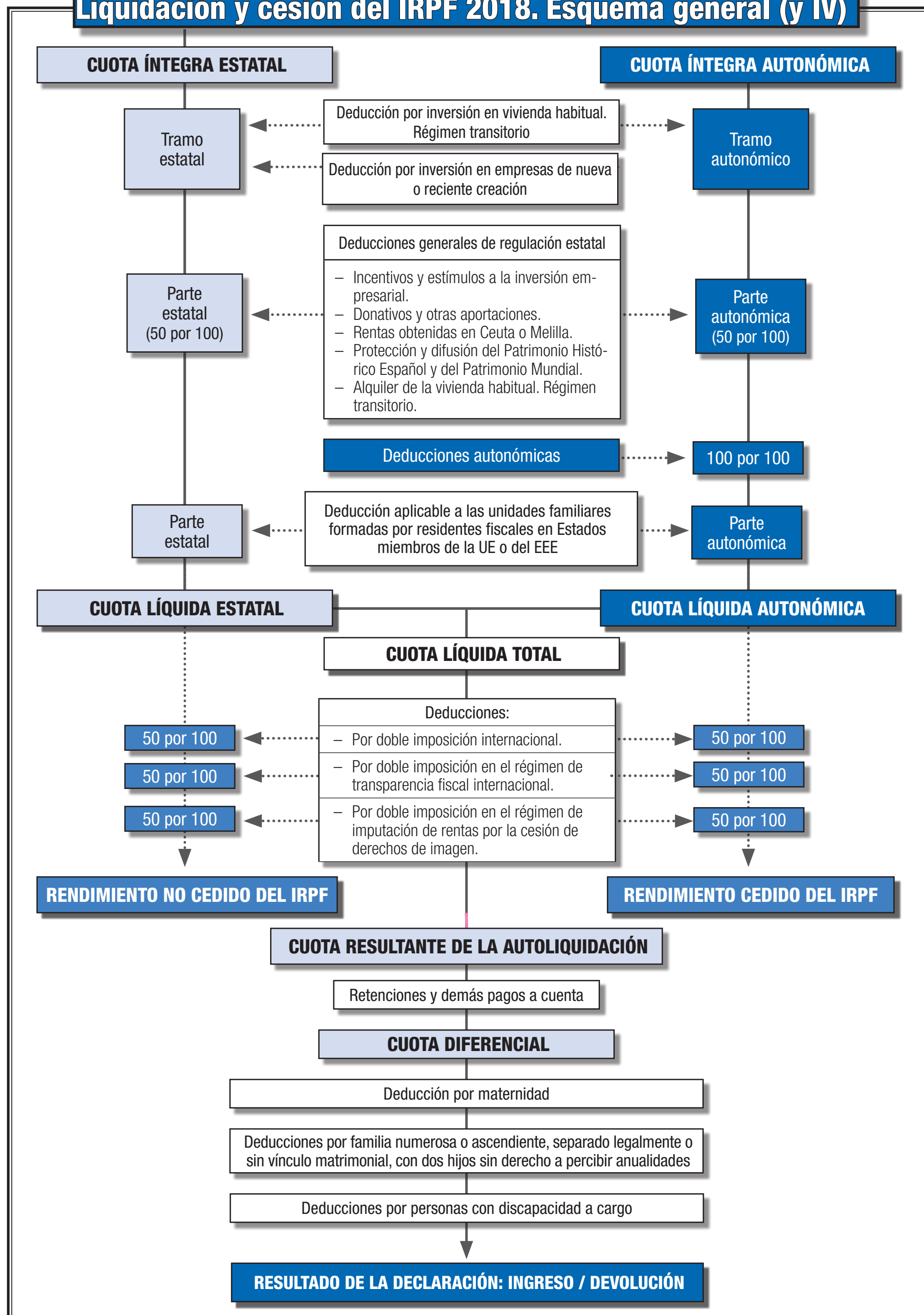
Liquidación y cesión del IRPF 2018. Esquema general (II)



(*) El importe de estas compensaciones no podrá superar el 25 por 100 del saldo positivo de los rendimientos y el de ganancias y pérdidas del ejercicio que sirve de base para la compensación.

(**) En ambos casos se incluyen tanto los que no deriven de deuda subordinada o de participaciones preferentes o de otros valores recibidos en sustitución de éstas como los que sí deriven de estos valores.


Liquidación y cesión del IRPF 2018. Esquema general (III)
BASE IMPONIBLE GENERAL
BASE IMPONIBLE DEL AHORRO
Reducción en tributación conjunta
(con el límite de la base imponible general)
Remanente no aplicado (con el límite de la base imponible del ahorro)
Otras reducciones
(con el límite de la base imponible general)
Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social
Exceso no aplicado: 5 ejercicios siguientes
Por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad
Exceso no aplicado: 5 ejercicios siguientes
Por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad
Exceso no aplicado: 4 ejercicios siguientes
Por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos
Remanente no aplicado (con el límite de la base imponible del ahorro)
Por aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales
Exceso no aplicado: 5 ejercicios siguientes
BASE LIQUIDABLE GENERAL
BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO
Si es positiva
Si es negativa
A compensar en los 4 ejercicios siguientes
Compensación de bases liquidables generales negativas de los ejercicios 2014 a 2017
MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR. GRAVAMEN ESTATAL
Remanente no aplicado
MÍNIMO PERSONAL Y FAMILIAR. GRAVAMEN AUTONÓMICO
Remanente no aplicado
BASE LIQUIDABLE GENERAL SOMETIDA A GRAVAMEN
Escala general
Escala autonómica
Escala general
Escala autonómica
Escala estatal
Escala autonómica
Escala general
Escala autonómica
Cuota 1
Cuota 2
Cuota A
Cuota B
Cuota 3
Cuota C
Cuota 4
Cuota D
Cuota general estatal [1] – [3]
Cuota general autonómica [2] – [4]
Cuota del Ahorro estatal [A] – [C]
Cuota del Ahorro autonómica [B] – [D]
CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL
CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA



Liquidación y cesión del IRPF 2018. Esquema general (y IV)
CUOTA ÍNTEGRA ESTATAL
CUOTA ÍNTEGRA AUTONÓMICA
Tramo estatal
Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio
Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación
Tramo autonómico
Deducciones generales de regulación estatal
– Incentivos y estímulos a la inversión empresarial.
– Donativos y otras aportaciones.
– Rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
– Protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial.
– Alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio.
Parte estatal (50 por 100)
Parte autonómica (50 por 100)
Deducciones autonómicas
100 por 100
Parte estatal
Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la UE o del EEE
Parte autonómica
CUOTA LÍQUIDA ESTATAL
CUOTA LÍQUIDA AUTONÓMICA
CUOTA LÍQUIDA TOTAL
Deducciones:
– Por doble imposición internacional.
– Por doble imposición en el régimen de transparencia fiscal internacional.
– Por doble imposición en el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.
50 por 100
50 por 100
50 por 100
50 por 100
50 por 100
50 por 100
RENDIMIENTO NO CEDIDO DEL IRPF
RENDIMIENTO CEDIDO DEL IRPF
CUOTA RESULTANTE DE LA AUTOLIQUIDACIÓN
Retenciones y demás pagos a cuenta
CUOTA DIFERENCIAL
Deducción por maternidad
Deducciones por familia numerosa o ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades
Deducciones por personas con discapacidad a cargo
RESULTADO DE LA DECLARACIÓN: INGRESO / DEVOLUCIÓN

Capítulo 3. Rendimientos del trabajo

Sumario

Concepto

(Art. 17 Ley IRPF)

Tienen la consideración fiscal de rendimientos íntegros del trabajo *"todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas"*.

De acuerdo con la definición legal transcrita, los rendimientos del trabajo se caracterizan por las siguientes notas:

- Comprenden la totalidad de las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie.
- Que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente.
- Que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se excluyen, pues, los rendimientos procedentes de actividades en las que, con independencia de la aportación de su trabajo personal, el contribuyente efectúe la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno solo de ambos factores, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (1)

Rendimientos de trabajo por naturaleza (Art. 17.1 Ley IRPF)

En particular, se comprenden entre los rendimientos íntegros del trabajo:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo. (2)

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los considerados normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites reglamentariamente establecidos que más adelante se comentan.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre), o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003 (3), relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, anteriormente citado, y en su normativa de desarrollo, **cuando aquéllas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones**.

Como regla general esta imputación fiscal tiene **carácter voluntario** en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse

(1) El concepto fiscal de rendimientos de actividades económicas y su delimitación frente a los rendimientos del trabajo se comenta en las páginas 195 y ss. del Capítulo 6.

(2) Dichas prestaciones percibidas en la modalidad de pago único están exentas. Véase la página 50 del Capítulo 2.

(3) La Directiva 2003/41/CE ha sido modificada por las Directivas 2010/78/UE, 2011/61/UE y 2013/14 /UE.

la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro.

No obstante, la imputación fiscal pasa a tener **carácter obligatorio** en los siguientes casos:

– En los contratos de **seguro de riesgo** (como, por ejemplo, seguros que cubran la contingencia de fallecimiento o invalidez).

– Cuando los contratos de seguro cubran **conjuntamente** las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, en la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales.

A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

– En los contratos de seguro en los que la imputación fiscal de primas sea voluntaria, la imputación será obligatoria **por el importe que exceda de 100.000 euros anuales** por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

Ahora bien, en los seguros colectivos contratados antes del 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente, y el importe anual de estas supere este límite de 100.000 euros, se establece un régimen transitorio que determina que en estos casos no será obligatoria la imputación por ese exceso [Art. 17.1.f) y disposición transitoria vigésimo sexta Ley del IRPF].

Rendimientos de trabajo por expresa disposición legal (Art. 17.2 Ley IRPF)

Por expresa disposición legal tienen, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social

- **Seguridad Social y Clases Pasivas**

Son rendimientos del trabajo las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas, cualquiera que sea la persona que haya generado el derecho a su percepción. Asimismo, constituyen rendimientos del trabajo las demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares.

No obstante, se declaran exentas del IRPF las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez, las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad inhabilite al perceptor por completo para toda profesión u oficio, así como las prestaciones familiares a que se refiere la letra h) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

- **Mutualidades generales obligatorias de funcionarios (MUFACE, MUGEJU, ISFAS), colegios de huérfanos y otras entidades similares**

Constituyen rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de las citadas mutualidades, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

No obstante lo anterior, se declaran exentas del IRPF las prestaciones percibidas por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

- **Planes de pensiones**

Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación, incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo y la gran invalidez, dependencia severa o gran dependencia y muerte del partícipe o beneficiario).

Esta misma consideración se mantiene, cualquiera que sea la forma de cobro de dicha prestación: renta, capital o en forma mixta, renta y capital.

También tienen la consideración de rendimientos del trabajo la disposición de los derechos consolidados de los planes de pensiones en los supuestos excepcionales de enfermedad grave o desempleo de larga duración.

- **Mutualidades de previsión social** (4)

Son rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social, cualquiera que sea la contingencia cubierta por los mismos (jubilación, invalidez, fallecimiento, dependencia severa o gran dependencia y el desempleo para los socios trabajadores), cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas (actuando la mutualidad, en este caso, como sistema alternativo al régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos) u objeto de reducción en la base imponible del IRPF (actuando la mutualidad, en este supuesto, como complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria). (5)

La integración en la base imponible de las prestaciones percibidas de las Mutualidades de Previsión Social, debe realizarse, en función de la naturaleza de la contingencia cubierta, con arreglo a los siguientes criterios:

1.- Prestaciones por jubilación o invalidez

Estas prestaciones se integran en la base imponible del perceptor, como rendimientos del trabajo, exclusivamente en la medida en que su cuantía exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible por incumplir alguno de los requisitos subjetivos legalmente previstos al efecto.

Tratándose de aportaciones realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, cuando no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por 100 de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.(6)

(4) Las mutualidades de previsión social son entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social obligatoria, cuya regulación legal se encuentra en los artículos 43 y siguientes de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE de 15 de julio). En la denominación de estas entidades debe figurar necesariamente la indicación de "Mutualidad de previsión social". Por su especial relevancia fiscal pueden destacarse, entre otras, las mutualidades de profesionales establecidas por los colegios profesionales y las mutualidades que actúan como instrumento de previsión social empresarial a favor de los trabajadores. Véase también la disposición adicional novena de la Ley del IRPF.

(5) Los requisitos que deben cumplir las aportaciones para su consideración como gasto deducible o como reducción en la base imponible se comentan, respectivamente, en las páginas 226 y s.; 478 y s.

(6) Véase la disposición transitoria segunda de la Ley del IRPF.

No obstante lo anterior, están exentas del IRPF las prestaciones por incapacidad permanente o gran invalidez, percibidas por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, que deriven de contratos de seguro suscritos con mutualidades de previsión social que actúen como alternativas a dicho régimen de la Seguridad Social, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. [7]

2.- Restantes prestaciones

Las restantes prestaciones, incluidas las percibidas por fallecimiento, tributan como rendimientos del trabajo en su integridad.

3.- Disposición de derechos consolidados

La disposición anticipada de derechos económicos de los mutualistas es posible en los mismos supuestos previstos para los planes de pensiones. Las cantidades percibidas por la disposición anticipada, total o parcial, de los derechos consolidados tributan como rendimientos del trabajo.

- **Planes de previsión social empresarial y otros contratos de seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas**

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo. [8]

La disposición anticipada de derechos económicos de los asegurados es posible en los mismos supuestos previstos para los planes de pensiones.

Las prestaciones de jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo se integrarán en la base imponible en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. [9]

Las prestaciones percibidas por los herederos como consecuencia del fallecimiento del trabajador asegurado no constituyen rendimientos del trabajo personal al estar sujeta su percepción al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- **Planes de previsión asegurados**

Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados tienen en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo. [10]

- **Seguros de dependencia**

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

---

[7] Véase, dentro del Capítulo 2, la página 44 .

[8] Los requisitos que deben cumplir los planes de previsión social empresarial se comentan en las páginas 478 y s.

[9] Véase la disposición adicional primera de la Ley del IRPF. Además, téngase en cuenta también que, conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones en la redacción dada por la Ley 27/2011, de 1 de agosto (BOE del 2), se admiten, desde 1 de enero de 2013, los seguros colectivos de dependencia como contratos de seguros aptos para instrumentar los compromisos por pensiones asumidos por las empresas. Véase el punto relativo a seguros de dependencia.

[10] El concepto y requisitos de los planes de previsión asegurados se comentan en las páginas 479 y s.

b) Cantidades abonadas por razón del cargo

Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a **los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locale**s, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquéllas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Rendimientos por cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares

Los rendimientos derivados de impartir **cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares**, siempre que dichas actividades no supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

d) Rendimientos por elaboración de obras literarias, artísticas o científicas

Los rendimientos derivados de la **elaboración de obras literarias, artísticas o científicas,** siempre que se ceda el derecho a su explotación y dichos rendimientos no deriven del ejercicio de una actividad económica. Cuando los derechos de autor los perciba un tercero distinto al autor, constituirán para el perceptor rendimientos del capital mobiliario.

e) Retribuciones de los administradores y miembros de órganos de representación de sociedades

Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

f) Pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y anualidades por alimentos

Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, exceptuadas las percibidas de los padres en virtud de decisión judicial que se declaran exentas. [11]

g) Derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad

Los **derechos especiales de contenido económico** que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

h) Becas no exentas

Las **becas a las que no resulte aplicable la exención** comentada en las páginas 47 y siguientes del Capítulo 2.

i) Retribuciones a colaboradores en actividades humanitarias o de asistencia social

Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en **actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro**.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial

De acuerdo con el artículo 2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), se consideran relaciones laborales especiales:

---

(11) Ambas reducen la base imponible de quien las satisface. Véanse las páginas 492 y s. del Capítulo 13.

- Personal de alta dirección (Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto).
- Personal al servicio del hogar familiar (Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre).
- Penados en Instituciones Penitenciarias (Real Decreto 782/2001, de 6 de julio, modificado por el Real Decreto 2131/2008, de 26 de diciembre).
- Deportistas profesionales (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio).
- Artistas en espectáculos públicos (Real Decreto 1435/1985, de 1 de agosto).
- Personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquellas (Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto).
- Trabajadores con discapacidad que presten sus servicios en los centros especiales de empleo (Real Decreto 1368/1985, de 17 de julio y Real Decreto 427/1999, de 12 de marzo).
- Menores sometidos a la ejecución de medidas de internamiento para el cumplimiento de su responsabilidad penal (Real Decreto 1774/2004, de 30 de julio).
- Actividad de residencia para la formación de especialistas en Ciencias de la Salud (Real Decreto 1146/2006, de 6 de octubre, última modificación por Real Decreto 639/2014, de 25 de julio).
- Actividad profesional de los abogados que prestan servicios en despachos de abogados, individuales o colectivos (disposición adicional primera de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, y Real Decreto 1331/2006, de 17 de noviembre).
- Cualquier otro trabajo que sea expresamente declarado como relación laboral de carácter especial por una ley.

▪ ***Importante:*** *cuando los rendimientos derivados de las relaciones laborales especiales de artistas en espectáculos públicos y de los agentes comerciales y comisionistas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.*

k) Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad

Aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19), en los términos que a continuación indicamos.

- **Aportaciones a patrimonios protegidos que constituyen rendimientos del trabajo**

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF, las aportaciones realizadas al patrimonio protegido generan rendimientos del trabajo para la persona con discapacidad titular de dicho patrimonio, en los siguientes términos y condiciones:

1º Si los aportantes son contribuyentes del IRPF, hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y de 24.250 euros anuales para el conjunto de todos los aportantes.

2º Si los aportantes son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las aportaciones también tienen la consideración de rendimientos del trabajo, siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, con el límite de 10.000 euros anuales. Este límite es independiente de los indicados en el número 1º anterior.

Cuando estas aportaciones se realicen a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimientos del trabajo para el titular del patrimonio protegido.

3º En el caso de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

En estos casos, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, resulten de aplicación, en su caso, los coeficientes reductores previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

El importe de las aportaciones que, por exceder de los límites y condiciones anteriormente comentados, no tenga la consideración de rendimientos del trabajo estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Finalmente, las cantidades que, en los términos anteriormente comentados, tengan la consideración de rendimientos del trabajo no están sujetas a retención o ingreso a cuenta.

- **Integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible de la persona con discapacidad**

La integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible del IRPF del contribuyente con discapacidad, titular del patrimonio protegido, se efectuará sólo por el importe en que estos rendimientos excedan de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), importe éste que en el ejercicio 2018 asciende a 22.558,77 euros. (12)

- **Disposición de las aportaciones por el titular del patrimonio protegido**

La disposición en el período impositivo en el que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad determinará las siguientes obligaciones fiscales para su titular: (13)

1º Si el aportante fue un contribuyente del IRPF, el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la regla de integración comentada en el punto anterior.

A tal efecto, deberá presentar la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

2º Si el aportante fue un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, deberá distinguirse según que el titular del patrimonio protegido sea trabajador de la sociedad o dicha condición la tenga alguno de sus parientes, su cónyuge o la persona que lo tenga a su cargo. En el primer caso, la regularización, en los términos anteriormente comentados, deberá efectuarla el propio titular del patrimonio protegido y, en el segundo caso, dicha regularización deberá efectuarla el pariente, cónyuge o persona que le tenga a su cargo y que sea trabajador de la sociedad.

(12) Véase la página 53 del Capítulo 2 en la que se comenta la exención aplicable anualmente a estos rendimientos del trabajo.

(13) Véase el artículo 54.5 de la Ley del IRPF. Por otra parte, la repercusión fiscal que la disposición anticipada de las aportaciones realizadas por el titular del patrimonio protegido tiene para los aportantes se comenta en las páginas 491 y s. del Capítulo 13.

En la disposición de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar. La regularización comentada no se producirá en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores de la sociedad.

Rendimientos estimados del trabajo y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados del trabajo (Arts. 6.5 y 40 Ley IRPF)

Las prestaciones de servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario. No obstante, la valoración de determinadas retribuciones estimadas satisfechas en especie se efectuará aplicando las reglas especiales de valoración que en el próximo epígrafe se comentan.

Rendimientos del trabajo en operaciones vinculadas (Art. 41 Ley IRPF)

En los supuestos en que la prestación del trabajo personal se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) [14], el contribuyente del IRPF deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado. A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Rendimientos del trabajo en especie

Concepto (Art. 42.1 Ley IRPF)

Constituyen rendimientos del trabajo en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda, siempre que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de una relación laboral o estatutaria.

---

(14) Conforme al artículo 18 de la LIS las relaciones de vinculación se dan en las operaciones realizadas entre una entidad y sus socios o partícipes, consejeros o administradores de derecho y de hecho, los socios o consejeros de otra sociedad que pertenezca al mismo grupo, o los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de cualquiera de los anteriores. Cuando la vinculación se defina en función de la relación socio-sociedad, la participación del socio deberá ser igual o superior al 25 por 100. En el supuesto de retribuciones por el ejercicio de sus funciones de consejeros o administradores de entidades, no se siguen las reglas de las relaciones de vinculación, porque así lo establece expresamente el artículo 18.2 de la LIS, y por tanto dichas retribuciones quedan excluidas del ámbito de las operaciones vinculadas que se regula en el artículo 41 de la Ley IRPF.

- ***Importante:*** *cuando el pagador del rendimiento del trabajo entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, el rendimiento tendrá la consideración de dinerario, por lo que no le resultan aplicables las reglas especiales de las retribuciones en especie que se comentan en este epígrafe.*

Supuestos que no constituyen rendimientos del trabajo en especie (Art. 42.2 Ley IRPF)

a) Gastos de estudio para la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado (Art. 44 Reglamento IRPF)

Se incluyen dentro de este concepto los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores financiados directamente o indirectamente por ellos, aunque su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas, siempre que además:

- Tengan por finalidad la actualización, capacitación o reciclaje de su personal.
- Los estudios vengan exigidos por el desarrollo de las actividades del personal o las características de los puestos de trabajo.

En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia que se exceptúan de gravamen se regirán por las reglas generales que se comentan en el epígrafe siguiente.

Desde 1 de enero de 2017, se entiende que los estudios han sido dispuestos y financiados **indirectamente** por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación.

b) Gastos por primas o cuotas de seguros de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador

Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro, que cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad civil sobrevenido a los empleados en el ejercicio de sus ocupaciones laborales, no tienen la consideración de retribuciones en especie.

c) Préstamos concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992

No tienen la consideración de retribuciones en especie, los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad a 1 de enero de 1992, siempre que el principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario con anterioridad a dicha fecha. (disposición adicional segunda Ley IRPF)

Rendimientos de trabajo en especie exentos (Art. 42.3 Ley IRPF)

a) Entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, cantinas o economatos de carácter social (Art. 45 Reglamento IRPF)

Están exentas del IRPF las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, incluidas las fórmulas indirectas de prestación de dicho servicio admitidas por la legislación laboral (como, por ejemplo, la entrega de vales comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago), siempre que se cumplan los requisitos que a continuación se detallan.

- **Requisitos generales:**

1º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días en que el empleado o trabajador devengue cantidades exceptuadas de gravamen en concepto de dietas por manutención, con motivo de desplazamientos a municipio distinto del lugar de trabajo habitual.

- **Requisitos adicionales para las fórmulas indirectas (vales comida o documentos similares, tarjetas u otros medios electrónicos de pago)**

Además de los requisitos anteriores, los vales comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago deben cumplir los siguientes:

1º Que su cuantía no supere la cantidad de 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2º Que estén numerados, expedidos de forma nominativa y que en ellos figure, la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

3º Que sean intransmisibles y que la cuantía no consumida en un día no pueda acumularse a otro día.

4º Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

5º Que sólo puedan utilizarse en establecimientos de hostelería.

6º Que la empresa que los entregue, lleve y conserve relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

- En el caso de vales comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.
- En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y la cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

■ ***Novedad 2018:*** *con efectos 1 de enero de 2018, la cuantía diaria exenta de las fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor se eleva de 9 a 11 euros diarios.*

b) Utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado

Tienen esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la **contratación directa o indirectamente de este servicio con terceros** debidamente autorizados.[15]

c) Gastos por seguros de enfermedad (Art. 46 Reglamento IRPF).

Están exentos los rendimientos de trabajo en especie correspondientes a las primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

[15] Téngase en cuenta que, con efectos desde 1 de enero de 2018, se incrementa la deducción por maternidad del artículo 81 de la Ley del IRPF hasta en 1.000 euros adicionales, cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados. Sin embargo, de las cantidades satisfechas por este concepto quedan excluidas las que tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del artículo 42.3 de la Ley del IRPF.

1º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de **500 euros anuales** por cada una de las personas señaladas o de **1.500 euros** para cada una de ellas cuando sean personas con discapacidad.

El exceso sobre las citadas cuantías constituirá retribución en especie del trabajo.

d) Prestación de determinados servicios de educación a los hijos de los empleados de centros educativos autorizados

Está exenta la prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal del mercado.(16)

e) Cantidades satisfechas por la empresa para el transporte colectivo de sus empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo

Están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros para favorecer el desplazamiento de los empleados **entre su lugar de residencia y el centro de trabajo**, con el límite de **1.500 euros anuales** para cada trabajador.

La entrega por la empresa a los empleados del "abono transportes" (título de transportes, personal e intransferible, que permite realizar un número ilimitado de viajes dentro de su ámbito de validez espacial -zonas de transporte- y temporal -anual o mensual- en los servicios de transporte público colectivo concertados por el correspondiente Consorcio de Transportes), siempre que el ámbito de validez espacial del mismo tenga en consideración las ubicaciones correspondientes a la residencia y al centro de trabajo del empleado y con el límite de los 1.500 euros anuales que establece el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF, estará amparado por esta exención.

Por el contrario, cuando la empresa entregue al trabajador importes en metálico para que este adquiera (o le reembolse el gasto efectuado por la compra) los títulos de transporte, se considera como una retribución dineraria, plenamente sujeta al impuesto y a su sistema de retenciones.

Fórmulas indirectas

También tendrán la consideración de **fórmulas indirectas** de pago de cantidades a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, la entrega a los trabajadores de **tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que cumpla los siguientes requisitos** (Art. 46 bis Reglamento IRPF):

1º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación para la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

2º La cantidad mensual que se puede abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.

3º Que estén numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos figure la empresa emisora.

4º Que sean intransmisibles.

5º Que no pueda obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

(16) Véase la nota anterior.

6º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago, deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión del número de documento y de la cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

En el supuesto de entregas de tarjetas o medios de pago electrónicos que no cumplan los requisitos anteriormente señalados, existirá retribución en especie por la totalidad de las cuantías puestas a disposición del trabajador. No obstante, en caso de incumplimiento del límite señalado en el número 2º anterior, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

f) Entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades

- Está exenta del IRPF la **entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras de grupo de sociedades,** en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

- En el caso de que la empresa en la que presta sus servicios el trabajador **forme parte de un grupo de sociedades** en el que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, l**os beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo grupo con las siguientes condiciones** (Art. 43 Reglamento IRPF):

  1ª Cuando se entreguen acciones o participaciones de una sociedad del grupo, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo.

  2ª Cuando se entreguen acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, los beneficiarios pueden ser los trabajadores de cualquier sociedad del grupo.

- En ambos casos, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad en la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o Administración pública titular de las acciones.

- Para que la entrega de las mencionadas acciones o participaciones no tenga la consideración de retribución en especie deberán cumplirse, además, **los siguientes requisitos**:

  – Que la oferta se realice en las **mismas condiciones** para todos los trabajadores de la empresa y **contribuya a la participación de estos en la empresa**. En el caso de grupos o subgrupo de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.

  No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por el IRPF.

  – Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, **no tengan una participación**, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, **superior al 5 por 100**.

  – Que los títulos se mantengan, al menos, **durante tres años**.

  El incumplimiento de este plazo dará lugar a la obligación a cargo del trabajador de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

- ***Atención:*** *el valor de adquisición de las acciones entregadas al trabajador que fueron rendimiento de trabajo en especie exento, a efectos del cálculo de la ganancia patrimonial obtenida en su posterior venta, será el mismo que si dicha entrega hubiera tributado como rendimiento del trabajo en especie, siendo en ambos casos el valor normal de mercado de dichas acciones en el momento de su entrega que, en el caso de acciones de una sociedad cotizada, es su valor de cotización.*

Cómputo de los rendimientos del trabajo en especie

Regla general de valoración (Art. 43.1 Ley IRPF)

Con carácter general, las retribuciones en especie deben valorarse por su valor normal en el mercado. No obstante, en la valoración de determinadas retribuciones del trabajo en especie deben aplicarse las normas especiales de valoración que más adelante se comentan.

Ingreso a cuenta (Arts. 43.2 Ley IRPF y 102 Reglamento)

Al importe de la valoración de la retribución en especie del trabajo se le adicionará el ingreso a cuenta que corresponda realizar al pagador de dichas retribuciones, con independencia de que dicho ingreso a cuenta haya sido efectivamente realizado. La cuantía del ingreso a cuenta será la que resulte de aplicar el porcentaje de retención que corresponda sobre la valoración de la retribución en especie.

No obstante lo anterior, no procederá adicionar el ingreso a cuenta en los siguientes supuestos:

a) Cuando no exista obligación de efectuar ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo, como es el caso de las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

b) Cuando el ingreso a cuenta haya sido repercutido al trabajador.

En definitiva, en las retribuciones en especie el rendimiento íntegro del trabajo se obtiene mediante la suma de la valoración de la retribución en especie más el importe del ingreso a cuenta no repercutido al trabajador. Así pues:

Rendimiento íntegro = Valoración + Ingreso a cuenta no repercutido

Reglas especiales de valoración (Art. 43.1.1º Ley IRPF)

Utilización de vivienda

La regla de valoración de la retribución en especie derivada de la utilización de vivienda, viene determinada en función de que la vivienda sea o no propiedad del pagador:

- **Si la vivienda utilizada es propiedad del pagador**

En este caso la valoración se efectuará por el importe que resulte de aplicar el porcentaje del **10 por 100** sobre el valor catastral de la vivienda.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje aplicable sobre el valor catastral será del **5 por 100**.

Si a la fecha de devengo del IRPF los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por 100 y se aplicará sobre el 50 por 100 del

mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

La valoración resultante de la retribución en especie correspondiente a la utilización de vivienda que sea propiedad del pagador, **no podrá exceder del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo.**

- **Si la vivienda utilizada no es propiedad del pagador**

En este caso la retribución en especie viene determinada por el coste para el pagador de la vivienda, incluidos los tributos que graven la operación, sin que esta valoración pueda ser inferior a la que hubiera correspondido de haberse aplicado la regla anterior prevista para las viviendas propiedad del pagador (el 10 ó el 5 por 100 sobre el valor catastral de la vivienda con el límite del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo).

Ejemplo 1:

En el ejercicio 2018, don A.P.G., soltero, ha percibido como sueldo íntegro 45.000 euros, residiendo en una vivienda nueva, propiedad de la empresa, cuyo valor catastral, que fue objeto de revisión en 2010, asciende a 80.000 euros.

¿Cómo debe valorarse esta retribución, si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en el ejercicio 2018 por dicha retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 928 euros?

Solución:

Sueldo íntegro	45.000,00
Retribución en especie **(1)**	4.928,00
Total Ingresos Íntegros del trabajo	**49.928,00**

(1) Resultado de sumar a la valoración fiscal de la retribución en especie por utilización de vivienda los ingresos a cuenta efectuados por la empresa:

- Valoración fiscal por utilización vivienda (5% x 80.000) 4.000,00
- Límite máximo de valoración fiscal (10% x 45.000) 4.500,00
- Valoración fiscal que prevalece 4.000,00
- Ingresos a cuenta .... 928,00 **(*)**
- Importe íntegro (4.000+ 928) 4.928,00

(*) Dado que los ingresos a cuenta no han sido repercutidos al trabajador, deben sumarse a la valoración fiscal con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

Ejemplo 2:

Don R.J. percibe un sueldo íntegro anual de 33.000 euros. Además, percibe una retribución en especie correspondiente a la utilización de una vivienda arrendada por su empresa en la que trabaja y por la que satisface un alquiler que asciende a 600 euros mensuales.

La vivienda arrendada tiene un valor catastral de 120.000 euros, que fue objeto de revisión en 2012.

¿Cómo debe valorarse esta retribución, si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en el ejercicio 2018 por dicha retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 1.385 euros?

Solución:

Sueldo íntegro	33.000,00
Retribución en especie **(1)**	8.585,00
Total Ingresos Íntegros del trabajo	**41.585,00**

(1) Resultado de sumar a la valoración fiscal de la retribución en especie por utilización de vivienda los ingresos a cuenta efectuados por la empresa:

Solución (continuación):

- Coste para el pagador (600 x 12).. 7.200,00
- Valoración fiscal en caso de vivienda propiedad de la empresa (5% x 120.000), con un límite máximo de valoración fiscal (10% x 33.000 = 3.300)....................... 3.300,00
- Valoración fiscal que prevalece.. 7.200,00 (*)
- Ingresos a cuenta .... 1.385,00 (**)
- Importe íntegro (7.200. +1.385).. 8.585,00

(*) Prevalece el coste para el pagador al ser dicha valoración superior a la que hubiera correspondido de haber aplicado la regla de valoración por la utilización de viviendas propiedad del pagador.

(**) Dado que los ingresos a cuenta no han sido repercutidos al trabajador, deben sumarse a la valoración fiscal con objeto de determinar el rendimiento íntegro del trabajo.

Entrega o utilización de vehículos automóviles

- **En el supuesto de entrega del vehículo**

En este caso la retribución se valorará en el coste de adquisición del vehículo para el empleador, incluidos los gastos y tributos que graven la operación. En consecuencia, deberá incluirse la totalidad del IVA satisfecho, con independencia de que resulte o no deducible para el pagador.

- **En el supuesto de utilización del vehículo**

En el supuesto de utilización, hay que distinguir:

a) ***Vehículo que sea propiedad del pagador***: el valor será el **20 por 100** anual del coste de adquisición del vehículo para el empleador, incluidos los gastos y tributos que graven la operación.

b) ***Vehículo que no sea propiedad del pagador***: el valor será el **20 por 100** anual sobre el valor de mercado, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición, que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

c) ***Vehículo perteneciente a empresas que tengan como actividad habitual la cesión de uso de vehículos automóviles:*** la valoración no podrá ser inferior al **precio ofertado al público** del servicio de que se trate [17].

Reducciones aplicables en la valoración de vehículos automóviles eficientes energéticamente (Art. 48 bis Reglamento IRPF)

En los supuestos a), b) y c) anteriores de cesión de uso de vehículo la valoración resultante se podrá reducir **hasta en un 30 por 100** cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se indican a continuación:

Cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente por cumplir los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) nº 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, la valoración de las rentas en especie por la utilización **se podrá reducir en los siguientes porcentajes**:

– **Reducción del 15 por 100** del importe que resulte, cuando el vehículo cumpla las siguientes condiciones:

(17) Véase apartado "Regla cautelar de valoración: precio ofertado al público". Página 101.

1º. Sus emisiones oficiales de CO_2 no sean superiores a 120 g/km y

2º. El valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros

– **Reducción del 20 por 100** del importe que resulte, cuando el vehículo cumpla las siguientes condiciones:

1º. Sus emisiones oficiales de CO_2 no sean superiores a 120 g/km

2º. Se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) y,

3º. El valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 35.000 euros.

– **Reducción del 30 por 100** del importe que resulte, cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

1º. Vehículo eléctrico de batería (BEV).

2º. Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).

3º. Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

- **En el caso de utilización mixta del vehículo (fines de la empresa y fines particulares del empleado)**

Cuando se trate de utilización mixta del vehículo, para fines de la empresa y para fines particulares del empleado, sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para fines particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines. En definitiva, en estos supuestos, el parámetro determinante de la valoración de la retribución en especie debe ser la disponibilidad del vehículo para fines particulares.

- **En el supuesto de utilización y posterior entrega**

En este caso la valoración de esta última (la entrega) se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. A estos efectos, la valoración del uso deberá estimarse en el 20 por 100 anual, con independencia de que la disponibilidad del automóvil para fines particulares haya sido total o parcial.

Ejemplo 1:

Don A.P.L. tiene cedido por su empresa un automóvil que utiliza para fines laborales y para usos particulares. Teniendo en cuenta la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador en su empresa, el porcentaje de utilización del vehículo para fines laborales de la empresa se estima en un 30 por 100. El coste de adquisición para la empresa de dicho vehículo ascendió a un importe de 30.000 euros. El automóvil es un vehículo híbrido (no eléctrico) que cumple los límites de emisiones Euro 5 y Euro 6 previstos en el Reglamento (CE) nº 715/2007.

Determinar el importe de la retribución en especie correspondiente a la utilización del automóvil en el ejercicio 2018 si los ingresos a cuenta efectuados por la empresa en dicho ejercicio por esta retribución en especie, que no han sido repercutidos al trabajador, han ascendido a 1.300 euros.

Solución:

Utilización del automóvil para fines laborales (30 por 100): No constituye retribución en especie.

Disponibilidad del automóvil para fines particulares: Constituye retribución en especie, con independencia de que exista o no utilización efectiva del mismo para fines particulares (100 por 100) – (30 por 100) = 70 por 100.

Solución (continuación):

Valor de la retribución en especie:

Valoración total anual antes de reducción: (20% s/30.000)	6.000,00
Reducción por vehículos automóviles eficientes energéticamente (20% s/6.000)	1.200,00
Valoración total anual (6.000 – 1.200)	4.800,00
Disponibilidad para fines particulares: (4.800 x 70%)	3.360,00
Ingreso a cuenta no repercutido:	1.300,00
Total retribución en especie (3.360 + 1.300)	**4.660,00**

Ejemplo 2:

Don A.A.P. tiene a su disposición para uso particular desde el 1 de enero de 2015 un vehículo propiedad de la empresa, que lo adquirió en dicha fecha por un importe de 23.000 euros. El 1 de enero de 2018, la empresa entrega gratuitamente el vehículo al trabajador.

Determinar el importe de la retribución en especie derivada de la entrega del vehículo automóvil en el ejercicio 2018, suponiendo que el ingreso a cuenta efectuado por la empresa en relación con dicha retribución en especie, que no ha sido repercutido al trabajador, asciende a 4.300 euros.

Solución:

Valoración de la entrega del vehículo: (23.000 – 13.800) **(*)**	9.200,00
Ingreso a cuenta no repercutido:	4.300,00
Total retribución en especie: (9.200 + 4.300)	**13.500,00**

(*) La valoración de la entrega el 01-01-2018 debe realizarse descontando la valoración de la utilización correspondiente a los ejercicios 2015, 2016 y 2017. Dicha valoración se estima en un 20 por 100 anual del valor de adquisición del automóvil (23.000 x 60%) = 13.800 euros.

Préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, concertados con posterioridad al 1 de enero de 1992 (18)

La valoración se realizará por la diferencia entre el importe de los intereses efectivamente pagados y el que resultaría de aplicar el interés legal del dinero vigente para cada ejercicio. Para el año 2018, el interés legal del dinero ha sido fijado en el 3 por 100.

Otras retribuciones en especie que se valoran por el coste para el empleador, incluidos los tributos que graven la operación

- Las prestaciones en concepto de **manutención, hospedaje, viajes y similares**.
- Las primas o cuotas satisfechas en virtud de **contrato de seguro u otro similar**
- Las cantidades destinadas a satisfacer **gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo** por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive.

Contribuciones satisfechas por promotores de planes de pensiones, contribuciones satisfechas por empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a compromisos por pensiones y cantidades satisfechas por empresarios a seguros de dependencia

La valoración coincidirá con el importe de las contribuciones o cantidades satisfechas que hayan sido imputadas al perceptor.

(18) No tienen la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha. Véase la disposición adicional segunda de la Ley del IRPF.

Derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales (Art. 47 Reglamento IRPF)

Cuando los derechos consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad se valorarán, como mínimo, en el 35 por 100 del valor equivalente del capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos. Sin embargo, las posteriores retribuciones por la tenencia de esos derechos constituirán rendimientos del capital mobiliario.

El valor conjunto de estos derechos especiales no podrá exceder del 10 por 100 de los beneficios netos obtenidos según balance, una vez deducida la cuota destinada a reserva legal y por un período máximo de 10 años. [19]

Regla cautelar de valoración: precio ofertado al público [Art. 43.1.1º f) Ley IRPF y 48 Reglamento]

Cuando el rendimiento del trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (BOE del 30), deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Tienen esta consideración los siguientes:

a) Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa.

b) Los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie.

c) Cualquier otro distinto de los anteriores, siempre que no excedan del 15 por 100 ni de 1.000 euros anuales. [20]

En el caso de cesión del uso de **vehículos considerados eficientes energéticamente**, la valoración resultante se podrá **reducir hasta en un 30 por 100**, en los términos y condiciones que se han comentado en la página 98 de este Capítulo.

Consideración fiscal de las dietas y asignaciones para gastos de viaje

[Arts. 17.1 d) Ley IRPF y 9 Reglamento]

Gastos de locomoción

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de incluirse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades que, en las condiciones e importes que más adelante se señalan, perciba el empleado o trabajador con la finalidad de compensar los gastos de locomoción ocasionados por el desplazamiento fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, con independencia de que este último esté situado en el mismo o en distinto municipio que el centro de trabajo habitual.

[19] Artículo 27 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 3 de julio).

[20] Véase la disposición adicional segunda del Reglamento del IRPF en la que se regulan los acuerdos previos de valoración de retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del ingreso a cuenta del IRPF.

Por el contrario, están plenamente sujetas al impuesto, y habrán de ser incluidas en la declaración como rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el desplazamiento del empleado o trabajador desde su domicilio al lugar de trabajo, aun cuando ambos estén situados en distintos municipios. (21)

Asignaciones para gastos de locomoción exceptuadas de gravamen

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los ingresos procedentes del trabajo personal, las cantidades destinadas por la empresa para este fin en las siguientes condiciones e importes:

- Si el empleado o trabajador utiliza medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.
- En otro caso, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

▪ ***Importante:*** *el exceso percibido, en su caso, sobre las cantidades indicadas está plenamente sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

Gastos de manutención y estancia

Se exceptúan de gravamen y, por lo tanto, no habrán de computarse entre los rendimientos íntegros del trabajo, las cantidades percibidas por el empleado o trabajador en concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje destinadas a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses en un mismo municipio, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino en un mismo municipio.

Asignaciones para gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería exceptuadas de gravamen

a) Reglas generales

Funcionarios y empleados con destino en España

Se consideran como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería exclusivamente las cantidades que se recogen en el cuadro de la página siguiente:

▪ ***Importante:*** *a efectos de la aplicación de la exención, el pagador deberá acreditar el día y el lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. El exceso sobre las cantidades indicadas está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo.*

(21) No obstante, están exentas las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte de viajeros para el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador, incluidas las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 46 bis del Reglamento del IRPF. Véanse, a este respecto, las páginas 94 y s. de este mismo Capítulo.

Asignaciones para gastos de manutención y estancia exceptuadas de gravamen

1. Pernoctando en municipio distinto: (1)	España	Extranjero
Gastos de estancia, con carácter general..........	El importe de los gastos que se justifiquen	
Gastos de estancia (conductores de vehículos de transporte de mercancías por carretera sin justificación de gastos)	15,00 euros/día	25,00 euros/día
Gastos de manutención	53,34 euros/día	91,35 euros/día

2. Sin pernoctar en municipio distinto: (1)	España	Extranjero
Manutención, con carácter general.................	26,67 euros/día	48,08 euros/día
Manutención (personal de vuelo)	36,06 euros/día (2)	66,11 euros/día (2)

(1) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

(2) Si en un mismo día se produjeran desplazamientos en territorio español y al extranjero, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

Funcionarios y empleados con destino en el extranjero

En los términos establecidos en el artículo 9.A.3.b) del Reglamento del IRPF, tiene la consideración de dieta exceptuada de gravamen el exceso que perciban sobre las retribuciones totales que obtendrían, en el supuesto de hallarse destinados en España, las siguientes personas con destino en el extranjero, siempre que sean contribuyentes por el IRPF.

- Funcionarios públicos españoles.
- Personal al servicio de la Administración del Estado.
- Funcionarios y personal al servicio de otras Administraciones Públicas.
- Empleados de empresas con destino en el extranjero.

▪ ***Importante:*** *en estos supuestos no se exige el requisito de que el desplazamiento y permanencia no sea por un período continuado superior a nueve meses. Asimismo, la aplicación de este régimen de dietas exceptuadas de gravamen es incompatible con la exención para los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.*

El contribuyente podrá optar por la aplicación de este régimen de excesos en sustitución de la exención. (22)

Centros de trabajo móviles o itinerantes

El régimen general de dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen también resulta aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

Se considera empresa móvil o itinerante aquélla que, por las características propias de la actividad que realiza, requiere un desplazamiento necesario de sus trabajadores a los lugares donde

(22) La exención para los rendimientos percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero se comenta en las páginas 51 y s. del Capítulo 2.

sus servicios son requeridos. La definición de centro de trabajo móvil o itinerante está asociada con el desplazamiento de los trabajadores a los distintos lugares en los que la empresa debe prestar sus servicios, de tal forma que en este tipo de contratos de trabajo es consustancial la aceptación, por parte del trabajador, de la indeterminación del Centro donde han de prestarse los servicios. En definitiva, el trabajador realizando su actividad en el mismo centro de trabajo, se desplaza con él. Tienen esta consideración, por ejemplo, los circos y determinadas empresas de montajes e instalaciones eléctricas y telefónicas.

Ejemplo:

Durante tres días del mes de abril de 2018, don L.G.R. fue enviado por su empresa desde el municipio en el que reside y trabaja a otro, distante 500 Km, para realizar determinadas gestiones comerciales, acreditando el pagador tales circunstancias. En concepto de dietas y gastos de locomoción percibió 760 euros, habiendo pernoctado dos días del viaje.

Como justificantes de los gastos, conserva el billete de ida y vuelta de avión cuya cuantía asciende a 210 euros y la factura del hotel que asciende a 195 euros.

¿Qué cantidad de la percibida en concepto de dietas y gastos de desplazamiento deberá declarar don L.G.R. en concepto de ingresos íntegros a efectos del IRPF?

Solución:

Importe percibido		760,00
Gastos exceptuados de gravamen:		
- Locomoción: justificados (billete de avión)	210,00	
- Estancia: justificados (factura del hotel)..	195,00	
- Manutención [(53,34 x 2) + 26,67]	133,35	
Total...	538,35	
Ingresos íntegros fiscalmente computables: (760,00 – 538,35)		221,650

b) Reglas especiales

Relaciones laborales especiales de carácter dependiente

En estos supuestos, es preciso distinguir entre los gastos de estancia, que siguen la regla general expuesta anteriormente, y los gastos de locomoción y manutención, a los que se aplica una regla especial conforme a la cual, cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de este tipo de relaciones laborales podrán minorar sus ingresos íntegros, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) En concepto de gastos de locomoción.

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso: La cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención.

Desplazamientos en territorio español: 26,67 euros diarios.

Desplazamientos al extranjero: 48,08 euros diarios.

Ejemplo:

Don D.M.M. es contratado por una empresa de Zaragoza como representante de comercio, estableciéndose una relación laboral especial de carácter dependiente conforme al Real Decreto 1438/1985, de 1 de agosto. Los gastos de locomoción, estancia y manutención corren por su cuenta, no siéndole resarcidos de forma específica por la empresa. La zona asignada para su trabajo está situada al norte de la provincia de Teruel, efectuando los desplazamientos en su propio vehículo.

A lo largo de 2018 ha percibido por sus servicios un total de 27.400 euros, habiendo efectuado desplazamientos durante 110 días en los que ha recorrido un total de 20.000 kilómetros. Los gastos debidamente justificados originados en dichos desplazamientos son los siguientes:

Gastos de aparcamiento:	96,00
Gastos de estancia en hoteles:	1.500,00
Gastos de manutención en restaurantes:	3.300,00

Determinar el importe de los ingresos íntegros fiscalmente computables por don D.M.M. en su declaración del IRPF del ejercicio 2018.

Solución:

Remuneraciones brutas		27.400,00
Ingresos no computables:		
Gastos de locomoción (20.000 Kms x 0,19 euros)	3.800,00	
Gastos de aparcamiento	96,00	
Gastos de manutención (26,67 euros x 110 días)	2.933,70	
Gastos de estancia **(1)**	---	
Total	6.829,70	
Ingresos íntegros fiscalmente computables (27.400,00 – 6.829,70)		20.570,30

(1) Al no serle resarcidos específicamente por la empresa los gastos de estancia, no resulta deducible cantidad alguna por este concepto.

Traslado del puesto de trabajo a municipio distinto

Tienen la consideración de asignaciones para gastos de viaje exoneradas de gravamen las cantidades recibidas con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que, además:

- Dicho traslado exija el cambio de residencia.
- Las cantidades recibidas correspondan exclusivamente a:
  – Gastos de locomoción y manutención del empleado o trabajador y sus familiares durante el traslado.
  – Gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Ejemplo:

En el mes de marzo de 2018, don P.L.L. fue trasladado de puesto de trabajo por su empresa de Madrid a Barcelona, recibiendo por dicho traslado una compensación por importe de 3.000 euros. Como justificantes de los gastos del traslado conserva:

- Factura de la empresa de mudanzas por un importe de 1.293 euros.
- Km recorridos: 600 (su esposa y él viajaron con su propio automóvil, sin pernoctar).

Solución:

Importe recibido		3.000,00
Importe exonerado de gravamen:		
- Gastos de locomoción: (600 Km x 0,19)........................	114,00	
- Gastos de manutención sin pernoctar (26,67 x 2)................	53,34	
- Factura de mudanza	1.293,00	
Total	1.460,34	
Ingresos íntegros fiscalmente computables (3.000,00 – 1.460,34)		1.539,66 **(*)**

(*) Sobre dicha cantidad procederá aplicar una reducción del 30 por 100, al considerarse este rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Véase en este mismo Capítulo la reducción especial aplicable sobre determinados rendimientos íntegros del trabajo.

Candidatos a jurado, jurados y miembros de mesas electorales

Están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas en concepto de desplazamientos, alojamiento y manutención por los candidatos a jurados y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, según lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado (BOE del 14). Las cuantías fijadas en el mismo han sido actualizadas por la Resolución del Ministerio de la Presidencia de 21 de julio de 2006 (BOE del 26).

También están exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los miembros de las Mesas Electorales, de acuerdo con lo establecido en la Orden INT/3782/2007, de 13 de diciembre, de regulación de la dieta de los miembros de las Mesas Electorales (BOE del 25).

Rendimiento neto del trabajo a integrar en la base imponible

Las operaciones necesarias para determinar la cuantía del rendimiento neto del trabajo que se integra en la base imponible se representan en el siguiente esquema:

Fase 1ª	(+)	**Importe íntegro devengado** (retribuciones dinerarias).
	(+)	**Valoración fiscal más ingreso a cuenta no repercutido** (retribuciones en especie).
	(+)	**Contribuciones empresariales a sistemas de previsión social** (importes imputados).
	(+)	**Aportaciones al patrimonio protegido de personas con discapacidad.**
	(–)	**Reducciones aplicables sobre los siguientes rendimientos:**
		* Generados en un plazo superior a dos años.
		* Obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.
		* Prestaciones percibidas de regímenes públicos de previsión social.
		* Prestaciones percibidas de sistemas privados de previsión social (régimen transitorio).
	(=)	**Rendimiento íntegro del trabajo.**

(continua)

Fase 2ª	(–)	**Gastos deducibles:** * Cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades obligatorias de funcionarios. * Detracciones por derechos pasivos. * Cotizaciones a colegios de huérfanos o instituciones similares. * Cuotas satisfechas a sindicatos. * Cuotas satisfechas a Colegios profesionales, si la colegiación es obligatoria. * Gastos de defensa jurídica en litigios con el empleador. * Otros gastos. √ Cuantía fija aplicable con carácter general √ Incremento por movilidad geográfica √ Incremento para trabajadores activos con discapacidad
	(=)	**Rendimiento neto del trabajo.**
Fase 3ª	(–)	**Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.** Ejercicio 2018: Hay que distinguir entre: * Reducción aplicable a los contribuyentes fallecidos antes del 5 de julio de 2018 con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros y rentas distintas a las del trabajo que no superen 6.500 euros. * Reducción aplicable a los contribuyentes no fallecidos o fallecidos con posterioridad al 5 de julio de 2018 con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros y rentas distintas a las del trabajo que no superen 6.500 euros.
	(=)	**Rendimiento neto reducido del trabajo.**

Fase 1ª: Determinación del rendimiento íntegro del trabajo (Art. 18 Ley IRPF)

Los rendimientos dinerarios del trabajo deben computarse por el importe íntegro o bruto devengado, es decir, sin descontar las cantidades que hayan sido deducidas por el pagador en concepto de gastos deducibles ni las retenciones a cuenta del IRPF practicadas sobre dichos rendimientos.

Los rendimientos del trabajo en especie deben computarse por la cantidad que resulte de sumar al valor de la retribución recibida, determinado conforme a las reglas indicadas en el epígrafe correspondiente de este mismo Capítulo, el ingreso a cuenta que hubiera correspondido realizar al pagador de la misma, siempre que su importe no haya sido repercutido al trabajador.

Reducciones aplicables sobre determinados rendimientos íntegros

Las reducciones aplicables sobre los rendimientos íntegros que a continuación se relacionan tienen por objeto paliar los efectos negativos que la progresividad de las escalas del IRPF puede originar en aquellos rendimientos cuyo período de generación no se corresponde con el de su obtención, siempre que, además, esta última no se produzca de forma periódica o recurrente. En concreto, estas reducciones son las siguientes:

a) Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

Rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social: reducción del 30 por 100 (Arts. 18.2 Ley IRPF y 12.2 y 3 Reglamento)

- **En general**

Se aplicará una reducción del **30 por 100** del importe de los rendimientos íntegros cuando se den todos y cada uno de los siguientes requisitos:

– **Que los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años**

El período de generación del rendimiento debe entenderse como el tiempo transcurrido desde el inicio de la existencia del derecho a percibir el rendimiento hasta que éste se materializa, produciéndose el devengo del rendimiento. El período de generación así entendido debe ser superior a dos años, computados de fecha a fecha.

– **Que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo**

– **Que en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción.**

- **En particular: rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial**

Tratándose de indemnizaciones derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se establecen las siguientes **particularidades para la aplicación de la reducción** del **30 por 100:**

– **Se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador.**

– **Estos rendimientos pueden cobrarse también de forma fraccionada**

Ahora bien, en el caso de que se cobren de forma fraccionada, sólo será aplicable la reducción del 30 por 100 cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

– El contribuyente **puede aplicar la reducción, aunque en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores hubiera obtenido otros rendimientos** con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

- **Régimen transitorio** (disposición transitoria vigésima quinta Ley IRPF)

a) **Para rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015 que no procedan de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil**

– Ha de tratarse de **rendimientos distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de la Ley** (administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos):

– Ha de tratarse de **rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015.**

– Ha de tratarse de **rendimientos** con derecho a la aplicación de la **reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014**.

Cuando se cumplan estas condiciones el contribuyente podrá aplicar la reducción actual del 30 por 100, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, **siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos**.

No obstante, cuando se trate de **rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha**, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

b) Para rendimientos percibidos de forma fraccionada derivados de la extinción anterior a 1 de agosto de 2014 de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración, y demás miembros de otros órganos representativos

Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos con período de generación superior a dos años, se podrá aplicar la reducción del 30 por 100 cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, **siempre que la fecha de la extinción de la relación sea anterior a 1 de agosto de 2014**.

c) Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes a 1 de enero de 2015

En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores **que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años** desde su concesión, si, además, no se concedieron anualmente, se podrá aplicar esta reducción del **30 por 100,** aun cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se ejerciten, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.

Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: reducción 30 por 100 (Arts. 18.2 Ley IRPF y 12.1 Reglamento)

Tienen la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del **traslado a otro centro de trabajo,** que excedan de los importes previstos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF. [23]

b) Las **indemnizaciones** derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de **lesiones no invalidantes**.

c) Las prestaciones satisfechas por **lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos**.

[23] Véase, en la página 105, las cantidades exoneradas de gravamen en este supuesto.

d) Las **prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan** del límite declarado exento [24], de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en **compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo**.

f) Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la **resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral.**

g) Los **premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención** en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

Límite anual conjunto

La cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

Este límite opera sobre la suma de los rendimientos íntegros que tengan un período de generación superior a dos años, así como de aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

Límites específicos

- **Para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial o de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos**

En los casos de extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración, y demás miembros de otros órganos representativos, o de ambas, producidas a partir de 1 de enero de 2013 se establecen los siguientes límites específicos adicionales, para la aplicación de la reducción del 30 por 100, sin perjuicio del límite general anual conjunto de 300.000 euros.

Cuantía de los rendimientos de trabajo irregulares	Límite sobre el que aplicar la reducción del 30 por 100
Entre 700.000,01 y 1.000.000 euros	300.000 - (RT - 700.000)] (*)
Más de 1.000.000 euros	0 euros

(*) RT = suma aritmética de tales rendimientos del trabajo procedentes de una misma empresa, o de otras empresas del grupo con independencia del número de períodos impositivos a los que se imputen

Para la aplicación de este límite la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados

[24] Véase en el Capítulo 2, página 53, la exención relativa a las prestaciones percibidas por entierro o sepelio.

procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, **con independencia del número de períodos impositivos a los que se imputen**.

- ***Recuerde:*** *estos límites específicos no son aplicables a los rendimientos del trabajo que deriven de la extinción de relaciones laborales o mercantiles, producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013 (disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del IRPF).*

  Téngase en cuenta también que tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, a efectos de aplicar los límites específicos adicionales, la cuantía del rendimiento a computar será el exceso sobre el límite exento.

Ejemplo:

Don R.T.L fue despedido el 3 de enero de 2018. Como consecuencia de lo anterior ha percibido de la empresa una indemnización de 550.000 euros de los que 200.000 euros corresponden a la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente.

Calcular la reducción aplicable

Solución:

Importe recibido		550.000
Importe exonerado de gravamen por Estatuto de los Trabajadores:...........	200.000	
Importe máximo indemnización exenta:....................................	180.000	
Importe exonerado de gravamen:		180.000
Ingresos íntegros fiscalmente computables (550.000 – 180.000)		370.000 (1)
Reducción aplicable (30% s/ 300.000) (2)		90.000
Rendimiento a incluir en la base imponible (370.000 – 90.000).............................		280.000

(1) Los excesos indemnizatorios sobre el límite exento estarán sometidos a tributación como rendimientos del trabajo.

(2) Al ser la cuantía de los rendimientos sujetos inferior a 700.000 euros, la reducción se aplica con el límite general de 300.000 euros.

- **Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes de 1 de enero de 2015**

En este caso (rendimientos del trabajo derivados de todas las opciones de compra concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015), sin perjuicio de la aplicación del límite anual conjunto, será de aplicación el límite previsto en el artículo 18.2.b) 1º de Ley del IRPF **en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.**

Dicho límite consistía en que la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicaba la reducción no podía superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF, que será de 22.100 euros (25), por el número de años de generación del rendimiento.

Este límite se duplicaba cuando dichos rendimientos cumplían los siguientes requisitos:

– Las acciones o participaciones adquiridas se mantuvieran, al menos, durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra.

– La oferta de opciones de compra se realizase en las mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

(25) Véase disposición transitoria decimosexta del Reglamento del IRPF.

En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento (disposición transitoria decimoséptima Reglamento).

b) Prestaciones en forma de capital derivadas de regímenes públicos de previsión social: reducción 30 por 100 (Arts. 18.3 Ley IRPF y 12.3 Reglamento)

Los contribuyentes podrán aplicar una reducción del 30 por 100 sobre las siguientes prestaciones, siempre que se perciban en forma de capital y consistan en una percepción de pago único y hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resulta exigible en el caso de prestaciones por invalidez:

a) Las **pensiones y haberes pasivos** percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas **no exentas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares**.

b) Las prestaciones percibidas por los **beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares**.

En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, la reducción referida sólo resultará aplicable al cobro efectuado en forma de capital.

▪ ***Importante:*** *a partir de 1 de enero de 2007 a las prestaciones en forma de capital derivadas de los sistemas privados de previsión social no les resulta aplicable el régimen general de reducciones, salvo las que procedan del régimen transitorio que a continuación se comenta.*

c) Régimen transitorio de reducciones aplicable sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social

1. Prestaciones de contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones de las empresas (disposición transitoria undécima Ley IRPF)

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007**

Los beneficiarios de prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007, aunque las prestaciones se cobren a partir de dicha fecha, pueden aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.

Este régimen era el siguiente:

a) Aportaciones empresariales no imputadas a los trabajadores

La reducción aplicable sobre el importe de la prestación percibida es del **40 por 100** en los siguientes supuestos:

- Cuando correspondan a primas satisfechas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.
- Cuando se trate de prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.

b) Aportaciones empresariales imputadas a los trabajadores

Los porcentajes de reducción que se indican a continuación deben aplicarse sobre el importe resultante de minorar la prestación percibida en la cuantía de las contribuciones empresariales imputadas al trabajador, así como en el importe de las aportaciones, en su caso, efectuadas por el propio trabajador.

Reducción 75 por 100	Reducción 40 por 100
– Rendimientos correspondientes a primas con más de cinco años de antelación – Prestaciones por invalidez permanente absoluta o gran invalidez	– Rendimientos correspondientes a primas con más de dos años de antelación – Restantes prestaciones por invalidez

No obstante, podrá aplicarse una reducción única del 75 por 100 sobre la totalidad del rendimiento si se cumplen los siguientes requisitos:

– Que se trate de contratos de seguro concertados a partir del 31 de diciembre de 1994.

– Que hayan transcurrido más de ocho años desde el pago de la primera prima.

– Que el período medio de permanencia de las primas haya sido superior a cuatro años. Dicho período medio es el resultado de calcular el sumatorio de las primas multiplicadas por su número de años de permanencia y dividirlo entre la suma total de las primas satisfechas. Es decir:

$$\frac{\sum \text{(Primas x Nº años de permanencia)}}{\sum \text{(Primas satisfechas)}}$$

En el supuesto de que hubieran existido primas periódicas o extraordinarias, a efectos de determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente: en el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la prestación y en el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción. Es decir:

$$\frac{\text{Prima x Nº de años transcurridos desde su pago hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x nº años transcurridos desde su pago hasta el cobro)}}$$

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2007 de seguros contratados antes de 20 de enero de 2006**

En estos supuestos también resulta aplicable el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006 anteriormente comentado. Sin embargo, el mismo sólo resulta aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2006, así como a las primas ordinarias previstas en la póliza original del contrato satisfechas con posterioridad a dicha fecha.

Este mismo régimen también resulta aplicable a los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación "premios de jubilación" u otras, que consistan en una prestación pagadera por una sola vez en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31 de diciembre de 2006.

- ***Importante:*** *a partir de 1 de enero de 2015 la aplicación de las reducciones del régimen transitorio se limita a las prestaciones en forma de capital que se perciban en los plazos que se indican en el apartado 3.*

2. Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de otros sistemas privados de previsión social (planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados) (disposición transitoria duodécima Ley IRPF)

Para la aplicación del régimen transitorio de reducciones aplicable a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados debe distinguirse entre:

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007**

Los beneficiarios de prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007, aunque las prestaciones se cobren a partir de dicha fecha, pueden aplicar el régimen de reducciones vigente a 31 de diciembre de 2006.

Este régimen consistía en la posibilidad de aplicar las siguientes reducciones:

a) **40 por 100 de reducción** en los siguientes supuestos:

– Cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

– Cuando correspondan a prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.

b) 50 por 100 de reducción para las prestaciones percibidas en forma de capital por personas con discapacidad de los sistemas de previsión social constituidos a su favor, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2007**

En estos supuestos también resulta aplicable el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006 anteriormente comentado. Sin embargo, el mismo sólo resulta aplicable a la parte de la prestación correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006.

Precisiones

– La reducción aplicable a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones o de planes de previsión asegurados **se refiere al conjunto de los planes de pensiones y planes de previsión asegurados suscritos por un mismo partícipe y respecto de la misma contingencia**. De este modo, con independencia del número de planes de pensiones de que sea titular un contribuyente, la posible aplicación de la citada reducción del 40 o el 50 por 100 solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. El resto de cantidades percibidas en otros ejercicios, aun cuando se perciban en forma de capital, tributará en su totalidad sin aplicación de la reducción.

No obstante, en el supuesto de percibir en forma de capital prestaciones derivadas de un **plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social por la misma contingencia**, la aplicación de la reducción se referirá a la prestación del plan de pensiones y a la de la mutualidad de previsión social de forma independiente.

– Tratándose de prestaciones por jubilación o invalidez percibidas de mutualidades de previsión social, el porcentaje de reducción se aplica, con carácter general, sobre la cantidad íntegra percibida en el caso de prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007 o por la parte de la cantidad íntegra percibida correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006 (para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2007), salvo en aquellos supuestos en que el rendimiento íntegro del

trabajo viene determinado por diferencia entre el importe recibido y las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del IRPF.

– Si las prestaciones de los planes de pensiones se perciben en forma mixta (renta y capital), el beneficiario podrá identificar o decidir libremente que parte de la prestación percibida en forma de capital corresponde a aportaciones realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006, con inclusión de su rentabilidad, de la parte de la prestación que corresponde a aportaciones realizadas con posterioridad a esta fecha.

▪ ***Importante:*** *a partir de 1 de enero de 2015 la aplicación de las reducciones del régimen transitorio se limita a las prestaciones en forma de capital que se perciban en los plazos que se indican en el siguiente apartado.*

3. Límites temporales para la aplicación de las reducciones del régimen transitorio (disposición transitoria undécima.3 y disposición transitoria duodécima.4 Ley IRPF)

A partir de 1 de enero de 2015 la posibilidad de aplicar las reducciones de los regímenes transitorios comentadas en los apartados 1 y 2 anteriores (tanto de las derivadas contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones como de las derivadas de planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados), se condiciona a que las prestaciones se perciban en forma de capital en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia. Asi:

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2015**

El régimen transitorio será de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014**

El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas **hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente**.

- **Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores**

El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas **hasta el 31 de diciembre de 2018**.

▪ ***Importante:*** *si la prestación en forma de capital se percibe una vez finalizados estos plazos, el contribuyente no podrá aplicar reducción alguna por este concepto.*

El resumen de las reducciones aplicables que acabamos de comentar se recoge en los cuadros que figuran en las páginas siguientes:

Reducción por rendimientos de trabajo con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular

Rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social: Reducción del 30%

En general

- Que los rendimientos tengan un período de generación superior a 2 años.
- Que los rendimientos se imputen en un único periodo impositivo.
- Que en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles el contribuyente no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.

Para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial:

- Se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador.
- Estos rendimientos pueden cobrarse también de forma fraccionada
  En este caso sólo será aplicable la reducción del 30% cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.
- El contribuyente puede aplicar la reducción, aunque en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado

Régimen transitorio

- Para rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015 que no procedan de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil.
- Para rendimientos percibidos de forma fraccionada derivados de la extinción anterior a 1 de agosto de 2014 de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración, y demás miembros de otros órganos representativos
- Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes a 1 de enero de 2015

Rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo: Reducción del 30%

- Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo, que excedan de los importes previstos en el artículo 9 del Reglamento del IRPF.
- Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.
- Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.
- Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite declarado exento , de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos
- Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo
- Las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución, de mutuo acuerdo, de la relación laboral.
- Los premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto.

Límites cuantitativos

A ▸ Límite anual conjunto:

300.000 euros anuales

(*) Este límite opera sobre la suma de los rendimientos íntegros que tengan un período de generación superior a dos años, así como de aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

B ▸ Límites específicos adicionales para determinados rendimientos con período de generación superior a dos años, distintos de los derivados de sistemas de previsión social, sin perjuicio del límite general que se señala en la letra A):

- **Para rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial o de la relación mercantil con administradores y miembros de los Consejos de Administración y demás miembros de otros órganos representativos:**
  El límite sobre el que aplicar la reducción en función de la cuantía de los rendimientos de trabajo irregulares obtenidos será:
  - Entre 700.000,01 y 1.000.000 euros: 300.000 - (RT - 700.000)]
  - Más de 1.000.000 euros: 0 euros
- **Para rendimientos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores concedidas antes de 1 de enero de 2015:**
  La cuantía del rendimiento no podrá superar 300.000 euros, o, si es inferior, el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF (22.100 euros), por el número de años de generación del rendimiento , pudiendo duplicarse dicho límite en los casos reflejados en la página 111.

Prestaciones en forma de capital derivadas de regímenes públicos de previsión social: Reducción del 30%

- Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas no exentas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares.
- Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

<table>
<tr><th colspan="5">Régimen transitorio : Reducciones aplicable sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social</th></tr>
<tr><th colspan="3">Prestaciones</th><th>Reducciones</th><th>Límites temporales</th></tr>
<tr>
<td rowspan="4">De contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones de las empresas</td>
<td rowspan="3">Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2007 de seguros contratados antes de 20 de enero de 2006</td>
<td>Aportaciones empresariales no imputadas a los trabajadores
La reducción se aplica sobre la prestación percibida</td>
<td>Reducción 40 por 100 en los siguientes supuestos:
– Rendimientos correspondientes a primas con más de dos años de antelación a la fecha en que se perciban.
– Prestaciones por invalidez</td>
<td rowspan="6">• Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2015
El régimen transitorio será de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

• Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014
El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que aceació la contingencia correspondiente.

• Prestaciones derivadas de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores
El régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.</td>
</tr>
<tr>
<td rowspan="2">Aportaciones empresariales imputadas a los trabajadores
La reducción se aplica sobre:
(+) Prestación percibida
(–) Contribuciones empresariales imputadas al trabajador
(–) Aportaciones, en su caso, efectuadas por el propio trabajador</td>
<td>Reducción 75 por 100 en los siguientes supuestos:
– Rendimientos correspondientes a primas con más de cinco años de antelación
– Prestaciones por invalidez permanente absoluta o gran invalidez</td>
</tr>
<tr>
<td>Reducción 40 por 100 en los siguientes supuestos:
– Rendimientos correspondientes a primas con más de dos años de antelación
– Restantes prestaciones por invalidez</td>
</tr>
<tr>
<td colspan="3">Este régimen fiscal de reducciones se aplica a las prestaciones percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo y solo será aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha.</td>
</tr>
<tr>
<td rowspan="2">De planes de pensiones, mutualidades de previsión social y planes de previsión asegurados</td>
<td colspan="2" rowspan="2">Prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de contingencias acaecidas con posterioridad a 1 de enero de 2007

La reducción solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006.
La reducción se refiere al conjunto de los planes de pensiones y planes de previsión asegurados suscritos por un mismo partícipe y respecto de la misma contingencia
En el supuesto de percibir en forma de capital prestaciones derivadas de un plan de pensiones y de una mutualidad de previsión social por la misma contingencia, la aplicación de la reducción se referirá a la prestación del plan de pensiones y a la de la mutualidad de previsión social de forma independiente.</td>
<td>Reducción 40 por 100 cuando se den las siguientes circunstancias:
– Cuando hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.
– Cuando correspondan a prestaciones por invalidez, sea cual sea el período de tiempo transcurrido desde la primera aportación.</td>
</tr>
<tr>
<td>Reducción 50 por 100 para:
– Prestaciones percibidas en forma de capital por personas con discapacidad de los sistemas de previsión social constituidos a su favor, siempre que hubieran transcurrido más de dos años desde la primera aportación</td>
</tr>
</table>

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto (Art. 19 Ley IRPF)

Gastos deducibles

Una vez determinado el rendimiento íntegro del trabajo, debe procederse a la deducción de los gastos que la Ley del IRPF califica como deducibles para determinar el rendimiento neto. A estos efectos tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles exclusivamente los siguientes:

1. Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

   También tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo las cotizaciones a sistemas que, según la normativa del país de procedencia, sean análogos a la Seguridad Social o a las Mutualidades en otros Estados y se realicen por motivo del desarrollo de su trabajo por cuenta ajena en dicho país, siempre que cotizaciones estén vinculadas directamente a los rendimientos íntegros del trabajo declarados en el IRPF.

2. Las detracciones por derechos pasivos.
3. Cotizaciones a los colegios de huérfanos o Instituciones similares.
4. Las cuotas satisfechas a sindicatos.
5. Cuotas satisfechas a colegios profesionales. Será gasto deducible cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite de 500 euros anuales.
6. Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que recibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.
7. Otros gastos distintos de los anteriores

En particular, otros gastos distintos de los anteriores [Art. 19.2.f) Ley IRPF]

- ***Atención:*** *los gastos deducibles del artículo 19.2.f) de la LIRPF se aplican por unidad familiar en el supuesto de tributación conjunta.*

Bajo este concepto se incluyen las siguientes cantidades deducibles como gastos:

a) Por obtención de rendimientos

- **2.000 euros anuales,** con carácter general, para todos los contribuyentes que obtengan rendimientos de trabajo**.**

b) Incremento por movilidad geográfica (Art. 11 Reglamento IRPF)

- La cuantía anterior **se incrementará 2.000 euros anuales adicionales** cuando se trate contribuyentes en quienes concurran los requisitos que a continuación se enumeran:
  - Que se trate de desempleados inscritos en la oficina de empleo.
  - Que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual.
  - Que el nuevo puesto de trabajo exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio.
- El importe de 2.000 euros anuales adicionales **se aplicará en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente**.

Si en tributación conjunta hay más de un contribuyente con derecho a aplicar el gasto deducible por ese concepto, el importe total que podrá ser objeto de deducción será de 2.000 euros,

con el límite de los rendimientos netos del trabajo derivados de los puestos de trabajo aceptados por todos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de ese gasto.

c) Incremento para trabajadores activos con discapacidad

Tratándose de personas con discapacidad [26] que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, la cuantía general se incrementará en las cantidades que se señalan en el cuadro siguiente:

Grado de discapacidad	Cuantía (euros)
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.500
- Igual o superior al 65 por 100 o que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, aunque no alcancen el 65 por 100 de discapacidad..............................	7.750

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que existan varios trabajadores activos que tengan la consideración de persona con discapacidad, el importe total del gasto deducible por ese concepto será la **cuantía que corresponda al contribuyente con mayor grado de discapacidad**, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo correspondientes a los períodos en que los contribuyentes, con derecho a aplicar este concepto de gasto, sean trabajadores en activo y con discapacidad.

Por la expresión "trabajador en activo" recogida en el artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF debe entenderse la de aquél que percibe rendimientos de trabajo como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario. Por ello, aquellos trabajadores que se encuentren en situación de incapacidad laboral temporal no podrán incrementar los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo por el concepto, toda vez que la declaración de incapacidad temporal le exonera de su obligación de trabajar, sin que haya prestación efectiva alguna de servicios retribuidos.

Límite de los gastos deducibles en concepto de otros gastos distintos

Los gastos deducibles en concepto de otros gastos distintos tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo que ha generado dichos gastos, una vez aplicadas en su caso las reducciones del artículo 18 de la Ley del IRPF correspondientes a ese rendimiento, y minorado en el resto de gastos deducibles establecidos en el artículo 19 de la Ley del IRPF que corresponden, exclusiva o proporcionalmente, a esos rendimientos.

A efectos de la aplicación de este límite, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible en el concepto de movilidad geográfica y en el de trabajador activo con discapacidad, y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar.

En consecuencia, el límite de los gastos incrementados regulados en los párrafos segundo y tercero de la letra f) del artículo 19.2) de la Ley de IRPF es el rendimiento íntegro vinculado a ellos, una vez aplicadas en su caso las reducciones del artículo 18 de la Ley del IRPF, menos los gastos deducibles vinculados exclusivamente al rendimiento obtenido y la parte proporcional de los restantes que corresponda a la duración del contrato de trabajo aceptado o del número de días en los que concurran las circunstancias de trabajador en activo y con discapacidad.

En el caso de que en tributación, individual o conjunta, coincidan el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica y por trabajador activo con discapacidad, los rendimientos que

(26) La condición de persona con discapacidad y su acreditación se comenta en las páginas 507 y s del Capítulo 14.

limitan la cuantía a deducir por ambos conceptos es la resultante de la suma de los rendimientos que generan el derecho a deducir por uno o ambos conceptos.

Ejemplo

Don J.F.T con una discapacidad reconocida del 34 por 100 durante 2018 estuvo trabajando el mes de enero en una empresa obteniendo unos rendimientos netos de 1.000 euros. Posteriormente, estuvo desempleado hasta el mes diciembre en el que aceptó un puesto de trabajo que le exigió cambiar su residencia a otro municipio y por el que obtuvo unos rendimientos netos de 800 euros. Durante el tiempo que estuvo desempleado estuvo inscrito en la oficina de empleo y cobró 6.000 euros.

Determinar los gastos deducibles en concepto de incremento por movilidad geográfica y por trabajador activo con discapacidad.

Solución

Importe total de los gastos deducibles por ambos conceptos (2.000 + 3.500)	5.500,00
– Por movilidad geográfica: 2.000,00	
– Por trabajador activo con discapacidad: 3.500,00	
Límite de los gastos incrementados (1.000 + 800) (1)	1.800,00
Importe a deducir (2)	1.800,00

Notas:

(1) Los rendimientos netos totales correspondientes a movilidad geográfica y trabajador activo con discapacidad: 1.000 del mes de enero y 800 euros por el puesto de trabajo que le ha exigido trasladar de su residencia habitual.

(2) El contribuyente podrá deducir 1.800 euros optando bien por deducir 1.800 euros por trabajador activo con discapacidad y no deducir nada por movilidad geográfica, o bien por deducir 800 euros por movilidad geográfica y 1.000 por trabajador activo con discapacidad.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto reducido

Reducción general por obtención de rendimientos del trabajo (Art. 20; disposición adicional cuadragésima séptima Ley IRPF)

Con el objeto de reducir la carga impositiva de los trabajadores con menores rentas, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4), ha modificado el artículo 20 de la Ley del IRPF elevando para el ejercicio 2019 el límite máximo de rendimientos netos de trabajo que permite al contribuyente aplicar la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y ha aumentado la cuantía de ésta.

Sin embargo, para el ejercicio 2018, la disposición adicional cuadragésima séptima a la Ley del IRPF establece una reducción por obtención de rendimientos del trabajo específica para dicho ejercicio, distinguiendo dos situaciones:

a) Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado con anterioridad a 5 de julio de 2018

Esta circunstancia se produce únicamente en el caso de los contribuyentes fallecidos antes del 5 de julio de 2018 y determinará l**a aplicación de la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2017.**

La reducción por obtención de rendimientos de trabajo prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2017 se aplica a contribuyentes con **rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros** siempre que **no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500** euros.

El concepto de rentas excluidas las exentas, distintas de las del trabajo incluye la suma algebraica de los rendimientos netos (del capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económi-

cas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos, pero sin aplicación de las reducciones correspondientes.

Si cumplen tales requisitos anteriores se minorará el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

Rendimiento neto positivo	Importe de la reducción
11.250 euros o menos	3.700 euros
Entre 11.250,1 y 14.450 euros	3.700 - [1,15625 x (RNT - 11.250)] (*)

(*) RNT = rendimiento neto del trabajo que será el resultado de minorar el rendimiento íntegro con los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la Ley del IRPF.

b) Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir del 5 de julio de 2018

Comprende el resto de los casos (contribuyentes no fallecidos en el ejercicio 2018 o fallecidos a partir del 5 de julio de 2018) y la reducción aplicable será el resultado de las siguientes operaciones:

1º. Se determina la cuantía de la reducción derivada de la aplicación de la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017 de acuerdo con lo señalado en la letra anterior.

2º. Se determina la cuantía de la reducción que procedería aplicando la normativa vigente a 1 de enero de 2019, de acuerdo con la redacción dada al artículo 20 de la Ley del IRPF por el artículo 59.Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

Esta reducción, que se aplicará a los contribuyentes que obtengan unos rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros, **siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros**, minorará el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

Rendimiento neto positivo	Importe de la reducción
13.115 euros o menos	5.565 euros
Entre 13.115,1 y 16.825 euros	5.565 - [1,5 x (RNT - 13.115)] (*)

(*) RNT = rendimiento neto del trabajo que será el resultado de minorar el rendimiento íntegro con los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de la Ley del IRPF.

3º. Se calcula la diferencia positiva entre ambos importes y se divide por dos.

4º. El importe de la reducción será el resultado de incrementar la cuantía calculada en el número 1º en la cantidad obtenida en el número 3º. Esto es:

$$R^1 + \frac{(R^2 - R^1)}{2}$$

Siendo: **R^1**= Cuantía de la reducción con la normativa vigente a 31/12/2017

R^2= Cuantía de la reducción con la normativa vigente a 01/01/2019

En el supuesto de **tributación conjunta** de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos del trabajo, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos del trabajo de todos los miembros de la unidad familiar y, en su caso, de las rentas distintas de las del trabajo, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos del trabajo.

- ***Importante:*** *como consecuencia de la aplicación de esta reducción el saldo resultante no podrá ser negativo.*

Ejemplo:

Don R.Z.K obtuvo en el ejercicio 2018 unos rendimientos netos de trabajo de 13.500 euros. Las restantes rentas no exentas del IRPF en el citado ejercicio no superaron los 6.500 euros.

Calcular la reducción por obtención de rendimientos de trabajo aplicable en el ejercicio 2018:

Solución:

- Cuantía de la reducción con el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 31/12/2017
  3.700 - [1,15625 x (13.500 - 11.250)] 1.098,44
- Cuantía de la reducción con el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 01/01/2019
  5.565 - [1,5 x (13.500 - 13.115)] 4.987,50
- Cuantía de la reducción aplicable en el ejercicio 2018 (D.A. 47ª Ley del IRPF)
  1.098,44 + [(4.987,50 – 1.098,44)÷ 2] 3.042,97

Individualización de los rendimientos del trabajo

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.2 de la Ley del IRPF, los rendimientos del trabajo corresponden exclusivamente a la persona que, con su trabajo, haya generado el derecho a percibirlos.

No obstante, las pensiones, haberes pasivos y demás prestaciones percibidas de los sistemas de previsión social corresponderán íntegramente a la persona en cuyo favor estén reconocidos.

Imputación temporal de los rendimientos del trabajo

Regla general [Art. 14.1 a) Ley IRPF]

Los rendimientos del trabajo, tanto los ingresos como los gastos, se imputan al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor.

Reglas especiales

Rendimientos pendientes de resolución judicial [Art. 14.2 a) Ley IRPF]

Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

No obstante lo anterior, si los rendimientos del trabajo no se perciben en el ejercicio en que haya adquirido firmeza la resolución judicial, no procederá incluirlos en la declaración correspondiente a dicho ejercicio, sino que, por aplicación de las normas relativas a los "atrasos" que se comentan a continuación, deberán declararse los mismos mediante autoliquidación comple-

mentaria de la correspondiente al ejercicio en el que la resolución judicial adquirió firmeza. Dicha declaración debe realizarse en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los rendimientos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de declaraciones por el IRPF.

En todo caso, por aplicación de esta regla especial de imputación temporal, si se incluyen en la declaración de un ejercicio rendimientos que corresponden a un período de generación superior a dos años, sobre los mismos resultará aplicable el porcentaje reductor del 30 por 100.

Atrasos [Art. 14.2 b) Ley IRPF]

Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquellos en que fueran exigibles, deberán declararse cuando se perciban, pero imputándolos al período en que fueron exigibles, mediante la correspondiente autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de presentación de autoliquidaciones por el IRPF.

Así, si los atrasos se perciben entre el 1 de enero de 2019 y el inicio del plazo de presentación de las declaraciones del IRPF correspondiente al ejercicio 2018, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en dicho año antes de finalizar dicho plazo de presentación (hasta el 1 de julio de 2019), salvo que se trate de atrasos del ejercicio 2018, en cuyo caso se incluirán en la propia autoliquidación de dicho ejercicio. Para los atrasos que se perciben con posterioridad al inicio del plazo de presentación de declaraciones del ejercicio 2018, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo existente entre la percepción de los atrasos y el final del plazo de declaración del ejercicio 2019.

- ***Importante:*** *la autoliquidación complementaria deberá ajustarse a la tributación individual o conjunta por la que se optó en la declaración originaria.*

Rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor (Art. 7.3 Reglamento IRPF)

En el caso de rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

- ***Atención:*** *si el contribuyente opta por imputar el anticipo a cuenta a medida que vayan devengándose los derechos de autor deberá marcar la casilla* ***[0002]*** *de la página 4 de la declaración.*

Rendimientos estimados del trabajo [Art. 14.2 f) Ley IRPF]

Los rendimientos estimados del trabajo deben imputarse al período impositivo en que se haya realizado la prestación del trabajo o servicio que genera dichos rendimientos.

Prestaciones derivadas de planes de pensiones

Los rendimientos del trabajo derivados de estas prestaciones deben imputarse al período impositivo en que se perciban, aunque éste no corresponda con aquél en el que se produjo la contingencia.

Caso práctico

Don L.M.H. con una discapacidad del 33 por 100 y contratado indefinidamente por la empresa "XXX" el 1 de enero de 1999, fue despedido el 12 de marzo de 2018. Dicho despido fue calificado judicialmente de improcedente. Los datos facilitados por la empresa en el correspondiente certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF son los siguientes:

Retribuciones ordinarias (ingresos íntegros dinerarios)	8.100,00
Indemnización por despido	75.000,00
Retenciones IRPF	0,00
Descuentos: Cotizaciones a la Seguridad Social	610,00

Don L.M.H. tiene derecho a dos años de prestación de desempleo a partir del día 1 de abril de 2018; sin embargo, con objeto de integrarse en una cooperativa de trabajo asociado, decide acogerse a la modalidad de pago único para el cobro de dicha prestación, ascendiendo la cantidad percibida a 16.800 euros.

Las restantes rentas no exentas del IRPF obtenidas por el contribuyente en el año 2018 ascendieron a 5.500 euros.

Determinar el rendimiento neto reducido del trabajo, teniendo en cuenta que, para el cálculo de la indemnización por despido o cese del trabajador hasta la cuantía establecida como obligatoria en el Estatuto de los Trabajadores, el salario regulador diario que ha de tomarse en consideración es de 90 euros.

Solución:

a) **Tratamiento de la indemnización recibida por despido.**

Al tratarse de un despido improcedente producido el 12 de marzo de 2018, para determinar la indemnización exenta, ha de tenerse en cuenta que la disposición transitoria undécima.2 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE del 24).

Dicha disposición transitoria undécima.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores establece que la indemnización por despido improcedente de los contratos formalizados con anterioridad al 12 de febrero de 2012 se calculará a razón de 45 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios anterior a dicha fecha, prorrateándose por meses los períodos de tiempo inferiores a un año, y a razón de 33 días de salario por año de servicio por el tiempo de prestación de servicios posterior, prorrateándose igualmente por meses los períodos de tiempo inferiores a un año.

El importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario, salvo que del cálculo de la indemnización por el período anterior al 12 de febrero de 2012 resultase un número de días superior, en cuyo caso se aplicará éste como importe indemnizatorio máximo, sin que dicho importe pueda ser superior a 42 mensualidades, en ningún caso.

Determinación del importe exento conforme a la disposición transitoria undécima.2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores:

- **Período 01-01-1999 al 11-02-2012 (13 años y 2 meses de antigüedad)**:
  - Días trabajados en la empresa

    45 días x 13 años = 585 días

    (45 días x 2 meses) / 12 meses = 7,5 días

    Total (585 + 7,5) = 592,5 días
- **Período 12-02-2012 al 12-03-2018 (6 años y 1 mes)**
  - Días trabajados en la empresa:

    33 días x 6 años= 198 días

    (33 días x 1 mes) ÷ 12 meses = 2,75 días

    Total (198 + 2,75): 200,75 días

Importe de la indemnización exento:

En la medida en que los días tomados en cuenta para el cálculo de la indemnización por los dos periodos es de 793,25 días (592,5 días + 200,75 días) y el importe de la indemnización no puede superar los 720 días de salario, la cuantía establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores será de **64.800** euros (90 euros x 720 días).

Solución (continuación):

La cuantía de la indemnización por despido improcedentes establecida como obligatoria por el Estatuto de los Trabajadores (64.800 euros) no supera el límite de 180.000 euros que fija el artículo 7.e) de la Ley del IRPF por lo que está exenta en su totalidad.

Importe de la indemnización no exento:

El exceso de la cantidad percibida sobre el importe exento (75.000 – 64.800) = 10.200 euros está sujeto a gravamen en concepto de rendimientos del trabajo. No obstante, sobre dicha cantidad deberá aplicarse el porcentaje de reducción del 30 por 100 por entenderse generada en un período de tiempo superior a 2 años. Véanse al respecto las páginas 120 y s. de este Capítulo.

b) Prestación de desempleo en su modalidad de pago único.

La prestación por desempleo en la modalidad de pago único cualquiera que sea su importe está exenta del IRPF.

c) Declaración de los rendimientos obtenidos.

- Rendimientos íntegros: (8.100 + 10.200)	18.300,00
- Reducción artículo 18.2 Ley del IRPF: (30% s/ 10.200)	3.060,00
- Total ingresos computables	15.240,00
- Gastos deducibles: (Seguridad Social) artículo 19.2.a) Ley del IRPF	610,00
- Rendimiento neto previo (15.240,00 – 610,00) (1)	14.630,00
- Otros Gastos deducibles artículo 19.2.f) Ley del IRPF:	
• Por obtención de rendimientos de trabajo	2.000,00
• Trabajadores activos con discapacidad (2)	3.500,00
Rendimiento neto: (14.630 – 2.000 – 3.500)	9.130,00
- Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (3) (D.A. 47ª Ley del IRPF)	1.646,25
Rendimiento neto reducido	7.483,75

(1) Los gastos deducibles en concepto de "otros gastos distintos" del artículo 19.2.f) de la Ley del IRPF tienen como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles. Por ello se debe calcular el rendimiento neto previo que fije el límite que no podrá excederse por dichos gastos.

2) En el presente caso todos los rendimientos íntegros del trabajo están vinculados a su condición de trabajador con discapacidad por lo que el límite del gasto incrementado por trabajadores activos con discapacidad será el rendimiento neto previo calculado (14.630 euros).

(3) Para el ejercicio 2018, la disposición adicional cuadragésima séptima de la Ley del IRPF, añadida por el artículo 59.dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, establece que la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 20 de Ley del IRPF será la resultante de incrementar la cuantía derivada de la aplicación de la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017 en la mitad de la diferencia positiva resultante de minorar el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicando la normativa vigente a 1 de enero de 2019 en la cuantía de la reducción calculada con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017. En el presente caso el cálculo de la reducción por obtención de rendimientos de trabajo correspondiente al ejercicio 2018 es el siguiente:

- Cuantía de la reducción aplicando el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción vigente a 31/12/2017

  Al ser el rendimiento neto previo del trabajo superior a a 14.450 euros no procede aplicar la reducción de acuerdo con la citada normativa.

- Cuantía de la reducción aplicando el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción a 01/01/2019

  Al estar el rendimiento neto previo del trabajo comprendido entre 13.115 y 16.825 euros y no tener rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros (en concreto tiene 5.500 euros) la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicando el artículo 20 de la Ley del IRPF en la redacción a 01/01/2019, sería: 5.565 - [1,5 x (14.630 - 13.115)] = 3.292,5

- Cuantía de la reducción aplicable en el ejercicio 2018 (D.A. 47ª Ley del IRPF):

  0,00 + [(3.292,50 - 0,00) ÷ 2]= 1.646,25

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 4 del Modelo D-100)

A Rendimientos del trabajo

Concepto	Casilla	Importe
Contribuyente que obtiene los rendimientos	0001	DECLARANTE
En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor, si opta por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos, consigne una "X"	0002	
Retribuciones dinerarias (incluidas las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas). Importe íntegro	0003	18.300,00

Retribuciones en especie (excepto las contribuciones empresariales imputadas que deban consignarse en las casillas [0008] y [0009])	Valoración	Ingresos a cuenta	Ingresos a cuenta repercutidos	Importe íntegro ([0004] + [0005] – [0006])
	0004	0005	0006	0007

Concepto	Casilla	Importe
Contribuciones empresariales a planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social (excepto a seguros colectivos de dependencia). Importes imputados al contribuyente	0008	
Contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia. Importes imputados al contribuyente	0009	
Aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad del que es titular el contribuyente. Importe computable	0010	
Reducciones (artículo 18, apartados 2 y 3 y disposiciones transitorias 11.ª, 12.ª y 25.ª de la Ley del Impuesto)	0011	3.060,00
Total ingresos íntegros computables ([0003] + [0007] + [0008] + [0009] + [0010] - [0011])	**0012**	15.240,00
Cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares	0013	610,00
Cuotas satisfechas a sindicatos	0014	
Cuotas satisfechas a colegios profesionales (si la colegiación es obligatoria y con un máximo de 500 euros anuales)	0015	
Gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios con el empleador (máximo: 300 euros anuales)	0016	
Rendimiento neto previo ([0012] – [0013] – [0014] – [0015] – [0016])	**0017**	14.630,00
Suma de rendimientos netos previos (suma de las casillas [0017])	**0018**	14.630,00
Otros gastos deducibles (*)	0019	2.000,00
Incremento para contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia a un nuevo municipio (*)	0020	
Incremento para trabajadores activos que sean personas con discapacidad (*)	0021	3.500,00

(*) La suma de los importes consignados en las casillas [0019], [0020] y [0021] no podrá superar el importe de la casilla [0018].

Concepto	Casilla	Importe
Rendimiento neto ([0018] – [0019] - [0020] – [0021])	**0022**	9.130,00
Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (artículo 20 de la Ley del Impuesto): Cuantía aplicable con carácter general	0023	1.646,25
Rendimiento neto reducido ([0022] – [0023])	**0025**	7.483,75

Capítulo 4. Rendimientos del capital inmobiliario

Sumario

Rendimientos del capital inmobiliario

Introducción: rendimientos del capital (Art. 21 Ley IRPF)

Tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital *"la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste"*.

Las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por la propia Ley del IRPF se califiquen como rendimientos del capital.

En función de la naturaleza del elemento patrimonial del que procedan, la Ley del IRPF clasifica los rendimientos del capital en:

a) Rendimientos del capital inmobiliario, que incluye los provenientes de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Rendimientos del capital mobiliario, que incluye los que provengan de los restantes bienes y derechos de los que sea titular el contribuyente y no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

El presente capítulo se dedica a los rendimientos del capital inmobiliario, comentándose en el siguiente los rendimientos del capital mobiliario.

Concepto de rendimientos del capital inmobiliario (Art. 22.1 Ley IRPF)

Tienen la consideración de rendimientos íntegros de capital inmobiliario los que se deriven del **arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos**, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

La titularidad, plena o compartida, del derecho de propiedad o de derechos reales de disfrute sobre bienes inmuebles que no estén arrendados ni cedidos a terceros, ni tampoco estén afectos a actividades económicas, no genera rendimientos del capital inmobiliario, sino que da lugar a la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias, con excepción de la vivienda habitual, los solares no edificados y los inmuebles de naturaleza rústica. [(1)]

Otras precisiones en relación con el concepto de rendimientos del capital inmobiliario

1ª Arrendamiento de inmueble como rendimiento del capital inmobiliario

Los rendimientos derivados del **arrendamiento de bienes inmuebles** tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que el **arrendamiento se realice como actividad económica**.

A estos efectos, se entiende que el arrendamiento de bienes inmuebles se realiza como actividad económica cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (Art. 27.2 Ley IRPF).

---

(1) Véanse, dentro del Capítulo 10, el epígrafe "Régimen de Imputación de rentas inmobiliarias", en la páginas 340 y ss. y los artículos 6.2.e) y 85 de la Ley del IRPF.

Para que los rendimientos derivados del alquiler se califiquen como rendimientos de capital inmobiliario, el alquiler se tiene que limitar a la mera puesta a disposición de un inmueble durante periodos de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera como pueden ser: servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga. Si va acompañado de este tipo de servicios complementarios estamos ante una actividad empresarial y los rendimientos derivados de la misma tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

En consecuencia, si se prestan servicios propios de la industria hotelera por el arrendador nos encontramos ante rendimientos derivados de actividades económicas y si no se prestan tales servicios ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurra la circunstancia previstas en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF (esto es, que se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad), en cuyo caso, también los rendimientos derivados del arrendamiento tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas.

2ª Subarrendamiento

En el supuesto de subarrendamientos, las cantidades percibidas por el **subarrendador** se consideran **rendimientos del capital mobiliario** [Art. 25.4.c) Ley IRPF].

Sin embargo, la participación del **propietario o usufructuario** del inmueble en el precio del subarriendo tiene la consideración de **rendimientos del capital inmobiliario**, sin que proceda aplicar sobre el rendimiento neto la reducción por arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, establecida en el artículo 23.2 de la Ley del IRPF, que más adelante se comenta.

3ª Arrendamiento de negocios o minas

Las cantidades percibidas por arrendamientos de negocios o minas tienen la consideración fiscal de **rendimientos del capital mobiliario** [Art. 25.4.c) Ley IRPF].

Sin embargo, si el arrendamiento únicamente es de un local de negocio, los rendimientos obtenidos deben calificarse como del capital inmobiliario y cuantificarse aplicando las reglas que se comentan en este Capítulo. (2)

4ª Indemnización por resolución anticipada del contrato de arrendamiento

La indemnización satisfecha como consecuencia de la resolución anticipada del contrato de arrendamiento tiene para el **propietario-arrendador la consideración de mejora** y no la de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario. Para el **arrendatario que la percibe constituye una ganancia patrimonial** cuyo período de generación será el que corresponda en función de la antigüedad del contrato de arrendamiento.

5ª Inmueble con uso o destino simultáneo en el mismo periodo (arrendado y a disposición de sus titulares)

Cuando un inmueble sea objeto en el mismo período impositivo de utilizaciones sucesivas o simultáneas diferentes, es decir, arrendado durante parte del año y a disposición de su titular el resto, la renta derivada del arrendamiento constituye rendimiento del capital inmobiliario y la correspondiente al período no arrendado o a la parte no arrendada tiene la consideración

(2) La distinción entre arrendamiento de un local de negocio y el arrendamiento de negocio se comenta en el Capítulo 5, página 182.

de renta imputada por la titularidad del inmueble [3], siempre que éste no se convierta en la vivienda habitual del contribuyente.

El importe de los rendimientos y de la renta imputada se determinará en proporción al número de días que se hayan encontrado arrendados o sin arrendar, respectivamente, los inmuebles dentro del ejercicio.

6ª El arrendamiento de elementos comunes de un edificio

El arrendamiento de elementos comunes de un edificio como, por ejemplo, parte de la fachada o de la cubierta, por la comunidad de propietarios da lugar a rendimientos del capital inmobiliario que se atribuirán a los copropietarios según su participación en la comunidad. [4]

Rendimientos íntegros

Arrendamiento de bienes inmuebles o constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos (Art. 22.2 Ley IRPF)

Constituyen rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente o cesionario de los derechos o facultades de uso o disfrute constituidos sobre los bienes inmuebles o, en su caso, las que deba satisfacer el arrendatario o subarrendatario de tales inmuebles.

- ***Importante:*** *deben incluirse entre los rendimientos del capital inmobiliario las cantidades percibidas o que corresponda percibir por razón de los restantes bienes cedidos con el inmueble como, por ejemplo, el mobiliario y enseres, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).*

Subarriendo o traspaso

En los supuestos de subarrendamiento o traspaso, el propietario o usufructuario del inmueble deberá computar como rendimientos íntegros del capital inmobiliario las cantidades percibidas en concepto de participación en el precio de tales operaciones.

Las cantidades percibidas por el arrendatario en los supuestos de traspaso o cesión de los derechos de arrendamiento tienen la consideración de ganancias de patrimonio, pero las que perciba en el supuesto de subarrendamiento son rendimientos del capital mobiliario.

Rendimientos del capital inmobiliario estimados y operaciones vinculadas

Rendimientos estimados del capital inmobiliario (Arts. 6.5 y 40.1 Ley IRPF)

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital inmobiliario se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario.

---

(3) La imputación de rentas por los inmuebles que hayan estado durante el ejercicio, total o parcialmente, a disposición de sus propietarios o usufructuarios se comenta en las páginas 340 y ss. del Capítulo 10.

(4) El régimen de atribución de rentas obtenidas por determinadas entidades, incluidas las comunidades de propietarios, se comenta en las páginas 343 y ss. del Capítulo 10.

En defecto de prueba en contrario, la valoración de dichos rendimientos se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, entendiéndose por valor normal en el mercado la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

No obstante, tratándose de arrendamientos o subarrendamientos de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso sobre los mismos realizados a familiares, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble. Esta regla especial de valoración se comenta en el apartado "Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco" de este mismo Capítulo.

Rendimientos del capital inmobiliario y operaciones vinculadas (Art. 41 Ley IRPF)

En el supuesto de que el arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles o de constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos se realice a una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28) (5) el contribuyente del IRPF deberá efectuar de forma imperativa su valoración por **el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

A tal efecto, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Gastos deducibles

Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, pueden deducirse de los rendimientos íntegros **todos los gastos necesarios** para su obtención, así como las **cantidades destinadas a la amortización** del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

Tratándose de arrendamientos de inmuebles sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), los gastos deducibles se computarán excluido el IVA o, en su caso, el IGIC.

Gastos necesarios para la obtención de los rendimientos: intereses y demás gastos de financiación y gastos de conservación y reparación [Arts. 23.1 a) 1º Ley IRPF y 13 a) Reglamento]

Se consideran incluidos entre los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1. Intereses y demás gastos de financiación

Son deducibles los intereses y demás gastos de financiación de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute así como, en su caso, de los bienes cedidos con el mismo.

- ***Importante:*** *los intereses que, por la aplicación de cláusulas suelo, hubieran sido satisfechos por el contribuyente en 2018 y respecto a los que, antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio (1 de julio de 2019), se*

(5) La consideración de personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS se comentan en las páginas 164 y s. del Capítulo 5.

alcance el acuerdo de devolución de su importe con la entidad financiera o como consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, no podrán deducirse como gasto.[6]

2. Conservación y reparación

Son deducibles los gastos de conservación y reparación de los bienes productores de los rendimientos. A estos efectos, tienen esta consideración:

a) Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

b) Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No son deducibles por este concepto las cantidades destinadas a la ampliación o mejora de los bienes, al constituir las mismas un mayor valor de adquisición cuya recuperación se efectúa a través de las correspondientes amortizaciones.

Límite máximo de deducción por los dos conceptos de gastos necesarios anteriores

• El importe total máximo a deducir por los intereses y demás gastos de financiación y por los gastos de conservación y reparación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

• El **importe pendiente de deducir de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 se aplicará en la declaración de 2018** con prioridad a los importes que correspondan al propio ejercicio 2018 por estos mismos conceptos. La cuantía que proceda deducir se hará constar en la casilla ***[0080]*** de la página 5 de la declaración.

Por su parte, el importe correspondiente al ejercicio **2018** que se aplica en la declaración se indicará en la casilla ***[0081]*** y el importe que, por aplicación del límite máximo de deducción, que quede dependiente de deducir se hará constar en la casilla ***[0082]*** de la citada página 5 a efectos de su deducción en los cuatro ejercicios siguientes.

En el caso de que existan varios contratos de arrendamiento en el año sobre un mismo inmueble, el límite máximo de la cantidad a deducir por intereses y gastos de conservación y reparación debe computarse tomando en consideración las cantidades satisfechas en el año y los ingresos íntegros obtenidos en él, por lo que, para alguno de los contratos de arrendamiento, la cantidad deducida por intereses y gastos de conservación y reparación podría exceder de los ingresos obtenidos.

Otros gastos necesarios para la obtención de los rendimientos [Arts. 23.1 a) 2º a 4º Ley IRPF y 13 b) a g) Reglamento]

1. Tributos y recargos no estatales

Son deducibles los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, como por ejemplo, el IBI, las tasas por limpieza, recogida de basuras, alumbrado, etc., siempre que:

---

(6) Véanse las páginas 62 y s. del capítulo 2 donde se comenta el tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

a) Incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos.

b) No tengan carácter sancionador.

2. Saldos de dudoso cobro

Son deducibles los saldos de dudoso cobro, siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entiende suficientemente justificada tal circunstancia:

a) Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

b) Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiese transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro.

3. Otros gastos necesarios fiscalmente deducibles

Además de los conceptos específicamente enumerados anteriormente, tienen la consideración de fiscalmente deducibles los demás gastos necesarios para la obtención de los correspondientes ingresos. A título de ejemplo, cabe enumerar los siguientes:

a) Primas de contratos de seguro, bien sea de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

b) Cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería, cuidado de jardines, etc.

c) Los ocasionados por la formalización del contrato de arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución del derecho y los de defensa de carácter jurídico relativo a los bienes, derechos o rendimientos.

d) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

Cantidades destinadas a la amortización [Arts. 23.1 b) Ley IRPF y 13 h) y 14 Reglamento]

Tienen la consideración de gastos deducibles las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

Se considera que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando no excedan de los porcentajes que a continuación se señalan:

- **Bienes inmuebles:**

El resultado de aplicar el porcentaje del **3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores.**

a) Coste de adquisición satisfecho, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición (notaría, registro, IVA no deducible, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, gastos de agencia, etc.) sin incluir en el cómputo el valor del suelo. En las adquisiciones de inmuebles por herencia o donación, sólo tendrá la consideración de "coste de adquisición satisfecho" la parte de los gastos y tributos inherentes a la adquisición que corresponda a la construcción, así como la totalidad de las inversiones y mejoras efectuadas.

b) Valor catastral, excluido el valor del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año reflejado en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

- **Bienes de naturaleza mobiliaria cedidos conjuntamente con el inmueble**

Serán amortizables siempre que sean susceptibles de utilización por un período de tiempo superior a un año.

Se entenderá que la amortización anual deducible por cada uno de los bienes cedidos cumple el requisito de efectividad, cuando su importe no exceda del resultado de aplicar a sus respectivos costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización que le corresponda de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998. (7)

Dentro de esta tabla se recoge, entre otros, el siguiente coeficiente máximo de amortización: **Instalaciones, mobiliario y enseres: 10 por 100.**

- **Derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles**

Serán amortizables siempre que su adquisición haya supuesto un coste para el contribuyente. En estos casos es preciso distinguir:

a) Si el derecho o facultad tiene plazo de duración determinado, la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Si el derecho o facultad fuese vitalicio, la amortización computable será el resultado de aplicar el coeficiente del 3 por 100 sobre el coste de adquisición satisfecho.

En ambos casos, el importe de las amortizaciones no podrá superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados de cada derecho.

- ***Importante:*** *en el supuesto de que el inmueble no hubiera estado arrendado durante todo el año, la amortización deducible, los intereses y demás gastos de financiación, los gastos en primas de seguros, comunidad, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, suministros etc., serán los que correspondan al número de días del año en que el inmueble ha estado arrendado.*

  En los períodos en que el inmueble no haya estado arrendado se deberá imputar como renta inmobiliaria la cantidad que resulte de aplicar el 2 por 100 o el 1,1 por 100, según proceda, al valor catastral del inmueble,que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de la Ley del IRPF.

Compensación para contratos de arrendamiento anteriores a 9 de mayo de 1985 (Disposición transitoria tercera Ley IRPF)

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de renta del contrato, se incluirá adicionalmente como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble. Así pues, en estas situaciones, podrá computarse dos veces el gasto de amortización: una vez como gasto fiscalmente deducible conforme a las reglas de determinación del rendimiento neto derivado de inmuebles arrendados anteriormente comentadas, y otra vez, en concepto de compensación.

(7) Dicha tabla se reproduce en la página 246 del Capítulo 7.

Gastos no deducibles

No serán deducibles como gasto, entre otros:

- Los **pagos efectuados por razón de siniestro**s **ocurridos en los bienes inmuebles** que den lugar a disminuciones en el valor del patrimonio del contribuyente.
- El importe de las **mejoras efectuadas en los bienes inmuebles**, sin perjuicio de la recuperación de su coste por vía de las amortizaciones.

Rendimiento neto

El rendimiento neto está constituido por la **diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles** en los términos anteriormente comentados.

- ***Recuerde:*** *el importe total a deducir por los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los de reparación y conservación no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.*

Reducciones del rendimiento neto

Arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (Art. 23.2 Ley IRPF)

Reducción 60 por 100

En los supuestos de **arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo**, calculado por diferencia entre la totalidad de ingresos íntegros y los gastos necesarios que tengan la consideración de deducibles, en los términos anteriormente comentados, **se reducirá en un 60 por 100**, cualquiera que sea la edad del arrendatario.

El arrendador de un inmueble susceptible de ser utilizado como vivienda puede aplicar la reducción sobre el rendimiento neto derivado de dicho arrendamiento cuando, siendo el arrendatario una persona jurídica, queda acreditado que el inmueble se destina a la vivienda de determinadas personas físicas. [8]

La reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

Ha de tratarse de rendimientos declarados por el contribuyente en la correspondiente declaración del IRPF (artículo 96 de la Ley del IRPF) con carácter previo al inicio de cualquier procedimiento de comprobación o inspección en cuyo alcance estén incluidos. [9]

Una vez iniciado el procedimiento de comprobación, ya sea de gestión o inspección, los datos que pueda proporcionar el contribuyente en el curso del mismo, voluntariamente o a requerimiento de la Administración, quedan fuera ya del ámbito de lo que se entiende por declaración como mecanismo de inicio de la gestión tributaria.

Por tanto, la reducción sólo se aplicará a los rendimientos declarados sin que la cuantía de ésta se incremente al resultar un rendimiento del capital inmobiliario superior por incremento de los ingresos del arrendamiento tras el procedimiento de comprobación. Del mismo modo, si se hubiese consignado un rendimiento negativo, no procederá ninguna reducción si como

---

[8] Criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 8 de septiembre de 2016, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

[9] Criterio fijado por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 2 de marzo de 2017, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

consecuencia del procedimiento de comprobación, resultase un rendimiento positivo del capital inmobiliario.

- ***Importante:*** *en los alquileres turísticos no resulta aplicable la reducción del 60 por 100 prevista en el artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.* [(10)]

Rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (Arts. 23.3 Ley IRPF y 15 Reglamento)

Reducción 30 por 100

Una vez practicada, en su caso, la reducción anterior que proceda, podrá efectuarse la reducción del 30 por 100 del rendimiento neto resultante en los siguientes supuestos:

a) Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años, siempre que se imputen a un único periodo impositivo.

b) Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Tienen esta consideración exclusivamente los siguientes, **cuando se imputen en un único período impositivo**:

- Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

  En los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, debe precisarse que la cantidad que reciba el titular del inmueble, es decir, el propietario o el titular de un derecho de disfrute sobre el mismo, tiene la consideración de rendimiento del capital inmobiliario obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. Sin embargo, la cantidad que percibe el arrendatario por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento, al no ser titular de ningún derecho real sobre el inmueble, no constituye rendimiento del capital inmobiliario, sino ganancia patrimonial. [(11)]

- Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

- Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

Una vez aplicada, si procede, la reducción por arrendamiento de vivienda la cuantía del rendimiento neto resultante sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

Téngase en cuenta que en el caso de que existan rendimientos irregulares positivos y negativos la base máxima de la reducción será su suma algebraica.

---

(10) Véase Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 8 de marzo de 2018, en unificación de criterio. Téngase también en cuanta que el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce un nuevo artículo 54 ter en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, regulando la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Véase al respecto la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE del 30).

(11) Véase la página 370 del Capítulo 11 en la que se contiene un ejemplo de determinación de la ganancia patrimonial en los supuestos de traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el limite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015: Régimen transitorio (disposición transitoria vigésima quinta.3 Ley IRPF)

Los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción del artículo 23.3 de la Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán aplicar la reducción actual del 30 por 100 con el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco

(Arts. 24 y 85 Ley IRPF)

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total computable no podrá ser inferior a la cuantía que resultaría de la aplicación del régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias al inmueble o derecho real de que se trate.

De acuerdo con dicho régimen especial, **el rendimiento neto total mínimo no podrá ser inferior** al que resulte de aplicar:

- **El 2 por 100** al valor catastral que corresponda al inmueble en cada período impositivo.
- **El 1,1 por 100** del valor catastral si se trata de inmuebles urbanos cuyos valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

  Se aplicará, asimismo, el porcentaje del **1,1 por 100** en el supuesto de que, a la fecha de devengo del IRPF (normalmente el 31 de diciembre), el inmueble carezca de valor catastral o dicho valor no haya sido notificado a su titular, si bien dicho porcentaje se aplicará sobre el 50 por 100 del mayor de los siguientes valores:

  a) Valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

  b) El precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Si los arrendatarios del inmueble son varios, este régimen especial se aplica a la parte del rendimiento neto que corresponda a los familiares que tengan el grado de parentesco legalmente establecido.

Si el rendimiento neto correspondiente al arrendamiento o cesión del inmueble, una vez aplicadas sobre el mismo, en su caso, las reducciones anteriormente comentadas, fuese inferior

al rendimiento mínimo, se hará constar este último importe en la casilla ***[0093]*** de la página 5 de la declaración.

Rendimiento neto reducido

El rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente a cada uno de los inmuebles productores de dichos rendimientos es, con carácter general, el resultado de practicar sobre el rendimiento neto las reducciones que correspondan de las anteriormente comentadas.

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea un familiar, en los términos anteriormente comentados, el rendimiento neto reducido será el mayor de las dos cantidades siguientes:

a) Rendimiento neto correspondiente al arrendamiento o cesión del inmueble, una vez aplicadas sobre el mismo, en su caso, las reducciones que procedan de las anteriormente comentadas.

b) El rendimiento mínimo computable por el citado inmueble en caso de parentesco.

Ejemplo:

Don S.P.T. tiene arrendado un local comercial y dos viviendas de su propiedad, ascendiendo los respectivos ingresos íntegros y gastos deducibles del ejercicio 2018 a las siguientes cantidades:

	Vivienda 1	Vivienda 2	Local
- Ingresos íntegros	6.865,00	7.980,00	10.230,00
- Intereses de capitales ajenos, reparación y conservación	2.150,00	9.210,00	5.890,00
- Tributos, recargos y tasas (IBI)	500,00	900,00	350,00
- Comunidad de propietarios y seguros	580,00	1.385,00	540,00

Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente al ejercicio 2018.

Solución:

1. Determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario de los inmuebles arrendados:

	Vivienda 1	Vivienda 2	Local
- Ingresos íntegros	6.865,00	7.980,00	10.230,00
- Intereses de capitales ajenos, reparación y conservación	2.150,00	7.980,00 **(1)**	5.890,00
- Tributos, recargos y tasas (IBI)	500,00	900,00	350,00
- Comunidad de propietarios y seguros	580,00	1.385,00	540,00
Rendimiento neto	**3.635,00**	**– 2.285,00**	**3.450,00**

2. Reducción de los rendimientos derivados del arrendamiento de las viviendas 1 y 2:

	Vivienda 1	Vivienda 2
- Rendimiento neto	3.635,00	– 2.285,00
- Reducción	2.181,00	0,00 **(2)**
Rendimiento neto reducido	**1.454,00**	**–2.285,00**

3. Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario: [1.454,00 + (–2.285,00) + 3.450,00] = **2.619,00**

Notas:

(1) El importe total a deducir por los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora de la "vivienda 2" y los gastos de reparación y conservación de la misma no puede exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por dicha vivienda. El exceso (9.210 – 7.980 = 1.230) podrá deducirse en los cuatro ejercicios siguientes, sin que la deducción pueda superar, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por el alquiler de dicha vivienda.

(2) La reducción del 60 por 100 se aplica en el supuesto de que el rendimiento neto derivado de la vivienda sea positivo, por lo que en este caso al ser rendimiento neto derivado del inmueble o derecho sea negativo la reducción no será aplicable.

Individualización de los rendimientos del capital inmobiliario

(Art. 11.3 Ley IRPF)

Los rendimientos del capital inmobiliario corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales sobre los mismos, de los cuales procedan. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del IRPF.

En el supuesto de derechos reales de disfrute, el rendimiento íntegro debe imputarse al titular del mismo. Así pues, si existe un usufructo, el rendimiento íntegro debe declararlo el usufructuario y no el nudo propietario.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, los rendimientos correspondientes al bien inmueble o derecho de que se trate, se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como rendimiento la cantidad que resulte de aplicar al rendimiento total producido por el inmueble o derecho el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

- ***Matrimonios:*** *en caso de matrimonio, los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Imputación temporal de los rendimientos del capital inmobiliario

Regla general [Art. 14.1 a) Ley IRPF]

Como regla general, los rendimientos del capital inmobiliario, tanto los ingresos como los gastos, deben imputarse al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor, con independencia del momento en que se haya producido el cobro de los ingresos y el pago de los gastos.

Reglas especiales

Rendimientos pendientes de resolución judicial [Art. 14.2 a) Ley IRPF]

No obstante lo anterior, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía (no la mera falta de pago), los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia judicial adquiera firmeza, aunque no se hayan cobrado en dicho ejercicio.

Rentas estimadas del capital inmobiliario [Art. 14.2 f) Ley IRPF]

Las rentas estimadas del capital inmobiliario y las derivadas de operaciones vinculadas se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas. Dicho ejercicio será aquél en el que se hayan realizado las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar los rendimientos de esta naturaleza.

Declaración de los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados

Consideraciones generales

La consignación en la declaración de las rentas (rendimientos del capital inmobiliario y rentas inmobiliarias imputadas) (12) derivadas de los bienes inmuebles de los que, en todo o en parte, el declarante o declarantes hayan sido propietarios o usufructuarios en algún momento del ejercicio 2018, con excepción de la vivienda habitual y, en su caso, de los trasteros anejos y plazas de garaje, hasta un máximo de dos, adquiridos conjuntamente con la misma, se realizará en el apartado "C" de la página 5 de la declaración, haciendo constar para cada inmueble los datos que se indican más abajo.

Datos particulares de cada inmueble

a) Indicación del contribuyente titular del inmueble, casilla *[0062]*. En declaraciones conjuntas, si el inmueble pertenece por partes iguales a ambos cónyuges, se consignará en dicha casilla la expresión "Común". En caso contrario, se hará constar el miembro de la unidad familiar que ostenta la titularidad total o parcial del inmueble, "Primer declarante", "Cónyuge", "Hijo 1º", "Hijo 2º", etc.

b) Porcentaje de propiedad, casilla *[0063]*. Los porcentajes de propiedad que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

c) Porcentaje de usufructo, casilla *[0064]*. Los porcentajes de usufructo que proceda consignar se expresarán en números enteros con dos decimales.

d) Naturaleza, casilla *[0065]*. Se hará constar la clave que corresponda a la naturaleza o carácter del inmueble urbano o rústico, según la siguiente relación:

Clave	Naturaleza
1	Inmueble urbano.
2	Inmueble rústico.

Para determinar el carácter urbano o rústico de los inmuebles se atenderá a lo establecido en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE del 8).

e) Uso o destino del inmueble, casilla *[0066]*. Se indicará la clave que corresponda de las siguientes:

Clave	Uso o destino
1	**Arrendamiento**. Inmueble que ha estado arrendado, subarrendado o cedido a terceros, dando lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario.
2	**A disposición de sus titulares**. Inmueble que ha permanecido a disposición de sus titulares, dando lugar por ello a imputación de rentas inmobiliarias.
3	**Arrendamiento y a disposición de sus titulares**. Inmueble que, en todo o en parte, ha estado arrendado, subarrendado o cedido a terceros, dando lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital inmobiliario, y que también ha permanecido sucesiva o simultáneamente, a disposición del contribuyente, dando lugar a imputación de rentas inmobiliarias.

(12) El régimen de imputación de rentas inmobiliarias se comenta en las páginas 340 y ss. del Capítulo 10.

4 **Arrendamiento como inmueble accesorio.** Inmueble arrendado, subarrendado o cedido a terceros, conjuntamente con otro inmueble que constituye el objeto principal del arrendamiento, subarrendamiento o cesión, cuando no esté especificada la parte de la contraprestación que corresponde individualmente a cada uno de ellos (por ejemplo, la plaza de garaje arrendada conjuntamente con una vivienda por un único importe).

5 **Arrendamiento como inmueble accesorio y a disposición de sus titulares.** Inmueble arrendado, subarrendado o cedido a terceros como inmueble accesorio, y que también ha permanecido, simultánea o sucesivamente, a disposición del contribuyente, dando lugar por ello a imputación de rentas inmobiliarias.

6 **Vivienda habitual del anterior cónyuge.** Inmueble del que el contribuyente es total o parcialmente titular, pero que constituye la vivienda habitual de su anterior cónyuge por haberle sido asignado a éste el uso exclusivo del mismo en la resolución o sentencia de separación legal o divorcio. En este caso deberá consignarse en la casilla ***[0069]*** el NIF o el NIE del anterior cónyuge y, si no tiene, se marcará en la casilla ***[0070]*** con una X esta circunstancia.

f) Situación, casilla *[0067]*. Se hará constar la clave indicativa que en cada caso corresponda a la situación del inmueble, según la siguiente relación:

Clave	Situación
1	Inmueble con referencia catastral situado en cualquier punto del territorio español, con excepción de la Comunidad Autónoma del País Vasco y Comunidad Foral de Navarra.
2	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Autónoma del País Vasco.
3	Inmueble con referencia catastral situado en la Comunidad Foral de Navarra.
4	Inmueble situado en cualquier punto del territorio español, pero sin tener asignada referencia catastral.
5	Inmueble situado en el extranjero.

g) Referencia catastral, casilla *[0068]*. De haberse consignado en la casilla correspondiente a "Situación" la "**Clave 1**", la "**Clave 2**" o la **"Clave 3"**, deberá hacerse constar en la casilla correspondiente la referencia catastral del inmueble. Este dato figura en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). También puede obtenerse la referencia catastral en la Sede electrónica de la Dirección General del Catastro, en la dirección "**http://www.sedecatastro.gob.es**", o bien llamando a la Línea Directa del Catastro (teléfono 902 373 635).

h) Dirección, casilla *[0071]*. Se consignará en esta casilla la dirección del inmueble consignado en este apartado.

Inmuebles a disposición de sus titulares

Tratándose de inmuebles a disposición de sus titulares, deberán consignarse los siguientes datos por cada uno de ellos:

a) Parte del inmueble que está a disposición, casilla *[0072]*: si la totalidad del inmueble ha permanecido a disposición del contribuyente en el ejercicio, se consignará el porcentaje del 100 por 100.

Cuando debido a un uso o destino simultáneo del inmueble sólo una parte del mismo como, por ejemplo, una única planta del edificio, haya permanecido a disposición del contribuyente, se indicará el porcentaje, expresado con dos decimales, que representa la superficie de dicha parte en relación con la superficie total del inmueble.

b) Período computable (nº de días), casilla ***[0073*****:** se consignará 365 cuando el inmueble haya permanecido a disposición del contribuyente durante todo el año. En caso contrario, se expresará el número de días que el inmueble ha estado a disposición del contribuyente.

c) Importe de la renta inmobiliaria imputada, casilla ***[0074]*** **(13).** Se cumplimentará esta casilla en el supuesto de inmuebles cuyo uso o destino se haya identificado con las claves **2**, **3** ó **5** anteriores.

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos

La declaración de los ingresos íntegros computables, gastos deducibles, rendimiento neto, reducciones del rendimiento neto, así como, en su caso, el rendimiento mínimo computable en caso de parentesco que proceda se efectuará en las casillas ***[0079]*** a ***[0093]*** de acuerdo con lo comentado para cada uno de ellos en los epígrafes respectivos de este mismo Capítulo.

Para cada uno de los inmuebles se hará constar el NIF/NIE del arrendatario en la casilla ***[0075]*** y en la ***[0077]*** si existe un segundo arrendatario o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas ***[0076]*** y ***[0078]***.

Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas

En este epígrafe del apartado C de la página 5 de la declaración se relacionarán **exclusivamente los bienes inmuebles** arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas de las que el contribuyente haya sido, durante el ejercicio 2018, socio, comunero o partícipe.

Para cada uno de los inmuebles que deban reflejarse en las casillas ***[0096]*** a ***[0102]*** de este apartado se harán constar los datos relativos al contribuyente partícipe, NIF de la entidad, grado de participación, naturaleza, situación y referencia catastral. Si la entidad es no residente se marcará en la casilla ***[0102]*** con una X esta circunstancia y se consignará el número de identificación de otro país en la casilla ***[0097]***.

- ***Importante:*** *los rendimientos del capital inmobiliario atribuidos al socio comunero o partícipe como consecuencia del arrendamiento o cesión a terceros de inmuebles por entidades en régimen de atribución de rentas deberán declararse en el apartado F de la página 9 de la declaración.*

  En consecuencia, en estos supuestos, deberán cumplimentarse el apartado "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas" por los datos identificativos del contribuyente y del inmueble y, además, la rúbrica "Atribución de rendimientos del capital inmobiliario" del apartado F de la página 9 por los rendimientos atribuidos por la entidad incluida en el régimen de atribución de rentas.

Relación de bienes inmuebles urbanos afectos a actividades económicas u objeto de arrendamiento de negocios

En el apartado D de la página 5 de la declaración se relacionarán los bienes inmuebles urbanos de los que, en todo o en parte, el contribuyente haya sido pleno propietario o usufructuario en el ejercicio **2018**, ya sea de forma directa o como consecuencia de la participación en una entidad en régimen de atribución de rentas, y que hayan tenido en algún momento del ejercicio

(13) La determinación de la renta inmobiliaria imputada se comenta en la página 341 del Capítulo 10.

la consideración de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas. Igualmente, deberán relacionarse los bienes inmuebles urbanos objeto de arrendamiento de negocios, de los que, en todo o en parte, el contribuyente haya sido pleno propietario o usufructuario en el ejercicio **2018**, ya sea de forma directa o como consecuencia de la participación en una entidad en régimen de atribución de rentas, y que hayan dado lugar por ello a la obtención de rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general.

Para cada uno de los inmuebles urbanos que deban reflejarse en este apartado se harán constar el contribuyente titular del inmueble (casilla ***[0103]***), el porcentaje de propiedad (casilla ***[0104]***) ó, en su caso, el porcentaje de usufructo (casilla ***[0105]***), situación (casilla ***0107***) y referencia catastral (casilla ***[0108]***) de acuerdo con las indicaciones realizadas en el epígrafe anterior. Asimismo ha de indicarse en la casilla ***[0106]*** la naturaleza haciendo constar la clave que corresponda según la siguiente relación:

Clave	**Naturaleza**
1	Inmueble urbano afecto a actividades económicas.
2	Inmueble urbano objeto de arrendamiento de negocios que haya generado rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general.

Caso práctico

El matrimonio compuesto por don R.J.R. y doña M.A.T., residente en Sevilla, ha tenido arrendadas durante todo el año 2018 dos viviendas. La relación de ingresos, gastos y otros datos de interés para la determinación del rendimiento neto son los siguientes:

1. Primera vivienda arrendada por 900 euros mensuales.

La vivienda fue adquirida en 2000 por un importe equivalente a 90.000 euros, más 7.000 euros de gastos. Para su adquisición solicitaron un préstamo hipotecario del Banco "Z" por el que han pagado a lo largo de 2018 la cantidad de 400 euros de intereses y 2.200 euros de amortización de capital. El valor catastral de dicha vivienda en el año 2018 asciende a 65.200 euros, correspondiendo el 40 por 100 de dicho valor al suelo, siendo su referencia catastral 4927802TG3442F0088ZR. El valor catastral de la vivienda fue revisado en 2007.

El coste de adquisición del mobiliario instalado en la vivienda, según factura de 2010, asciende a 6.900 euros. Los gastos satisfechos en 2018 por dicha vivienda han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) 260,00
- Comunidad 850,00
- Revoco fachada 210,00

2. Segunda vivienda arrendada a un hermano de doña M.A.T., por 300,00 euros mensuales.

El valor catastral de la vivienda asciende a 13.800 euros y el de adquisición a 45.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición, correspondiendo el 35 por 100 al valor del suelo. Dicho valor catastral no ha sido revisado en los últimos 10 años. La referencia catastral de dicha vivienda es 4927802TG3442F0134YK.

Los gastos de esta vivienda a lo largo de 2018 han sido los siguientes:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) 91,00
- Intereses préstamo: 4.200,00
- Amortización capital 1.202,00
- Comunidad 720,00
- Instalación de aire acondicionado (01-07-18) 1.500,00

Determinar el rendimiento neto reducido del capital inmobiliario correspondiente a dichas viviendas en el ejercicio 2018, en caso de tributación conjunta.

Solución:

1. **Primera vivienda arrendada:**

Ingresos íntegros (900 x 12)		10.800,00
Gastos deducibles:		
- Intereses y gastos de conservación (400 + 210)	610,00	
- Tributos, recargos y tasas (IBI)	260,00	
- Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales (Comunidad)	850,00	
- Amortización:		
* Vivienda [3% x (60% s/97.000)]	1.746,00	
* Muebles (10% s/6.900)	690,00	
Total gastos deducibles		4.156,00
Rendimiento neto (10.800 – 4.156)		6.644,00
Reducción por arrendamiento vivienda (60% s/6.644)		3.986,40
Rendimiento neto reducido		2.657,60

2. **Segunda vivienda arrendada a familiar:**

Deberá computarse como rendimiento neto total mínimo el mayor valor de:

a) **La diferencia entre ingresos íntegros y gastos deducibles.**

Ingresos íntegros (300 x 12)		3.600,00
Gastos deducibles:		
- Intereses y gastos de conservación (límite: ingresos íntegros)	3.600,00	
- Tributos, recargos y tasas (IBI)	91,00	
- Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales (Comunidad)	720,00	
- Amortización:		
* Vivienda [3% x (65% x 45.000)]	877,50	
* Aire acondicionado [6/12 x (10% s/1.500]	75,00	
Total gastos deducibles		5.363,50
Rendimiento neto (3.600 – 5.363,50)		– 1.763,50
Reducción por arrendamiento vivienda **(1)**		0,00
Rendimiento neto reducido		– 1.763,50

b) **El 2 por 100 del valor catastral (2% x 13.800)** 276,00

Rendimiento neto:

Se declarará el mayor valor de los dos calculados en las letras a) y b). Es decir, 276.

3. **Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (2.657 + 276)** 2.933,60

(1) No se aplica la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda por ser el rendimiento neto negativo.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 5 del Modelo D-100)

C Bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados

• Relación de bienes inmuebles y rentas derivadas de los inmuebles a disposición de sus titulares o arrendados o cedidos a terceros

Número de orden del inmueble	Contribuyente titular	Propiedad (%)	Usufructo (%)	Naturaleza (clave)	Uso o destino (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral
0061 1º	0062 Común	0063 100	0064	0065 1	0066 1	0067 1	0068 4927802TG3442F0088ZR

NIF del excónyuge (cumplimentar si casilla [0066] toma el valor de 6) 0069

Marque con una "X" si en la casilla [0069] ha consignado un NIF de otro país 0070

Dirección 0071

Inmuebles a disposición de sus titulares:

Sólo uso o destino simultáneo: parte del inmueble que está a disposición (%) .... 0072 | Período computable (n.º de días): 0073 | **Renta inmobiliaria imputada** 0074

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

NIF del arrendatario 1 .... 0075 | Marque una "X" si en la casilla [0075] ha consignado un NIF de otro país........ 0076

NIF del arrendatario 2 .... 0077 | Marque una "X" si en la casilla [0077] ha consignado un NIF de otro país........ 0078

Concepto	Casilla	Importe
Ingresos íntegros computables	0079	10.800,00
Gastos deducibles: Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo: Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 que se aplica en esta declaración (*) (**)	0080	
Importe de 2018 que se aplica en esta declaración (*)	0081	610,00
Importe de 2018 pendiente de deducir en los 4 años siguientes	0082	
Tributos, recargos y tasas	0083	260,00
Saldos de dudoso cobro	0084	
Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales	0085	850,00
Cantidades destinadas a la amortización de bienes inmuebles	0086	1.746,00
Cantidades destinadas a la amortización de bienes muebles	0087	690,00
Otros gastos fiscalmente deducibles	0088	
Rendimiento neto ([0079] – [0080] – [0081] – [0083] - [0084] – [0085] – [0086] – [0087] – [0088])	0089	6.644,00
Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto)	0090	3.986,40
Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0091	
Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto)	0092	
Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de ([0089] – [0090] – [0091]) y [0092]	**0093**	2.657,60
Suma de rentas inmobiliarias imputadas (suma de las casillas [0074])	0094	
Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (suma de las casillas [0093])	0095	

(*) *Límite conjunto: el importe de la casilla [0079]*
(**) *Cumplimente el anexo C.1*

Número de orden del inmueble	Contribuyente titular	Propiedad (%)	Usufructo (%)	Naturaleza (clave)	Uso o destino (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral
0061 2º	0062 Común	0063 100	0064	0065 1	0066 1	0067 1	0068 4927802TG3442F0134YK

NIF del excónyuge (cumplimentar si casilla [0066] toma el valor de 6) 0069

Marque con una "X" si en la casilla [0069] ha consignado un NIF de otro país 0070

Dirección 0071

Inmuebles a disposición de sus titulares:

Sólo uso o destino simultáneo: parte del inmueble que está a disposición (%) .... 0072 | Período computable (n.º de días): 0073 | **Renta inmobiliaria imputada** 0074

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

NIF del arrendatario 1 .... 0075 | Marque una "X" si en la casilla [0075] ha consignado un NIF de otro país........ 0076

NIF del arrendatario 2 .... 0077 | Marque una "X" si en la casilla [0077] ha consignado un NIF de otro país........ 0078

Concepto	Casilla	Importe
Ingresos íntegros computables	0079	3.600,00
Gastos deducibles: Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo: Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 que se aplica en esta declaración (*) (**)	0080	
Importe de 2018 que se aplica en esta declaración (*)	0081	3.600,00
Importe de 2018 pendiente de deducir en los 4 años siguientes	0082	600,00
Tributos, recargos y tasas	0083	91,00
Saldos de dudoso cobro	0084	
Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales	0085	720,00
Cantidades destinadas a la amortización de bienes inmuebles	0086	877,50
Cantidades destinadas a la amortización de bienes muebles	0087	75,00
Otros gastos fiscalmente deducibles	0088	
Rendimiento neto ([0079] – [0080] – [0081] – [0083] - [0084] – [0085] – [0086] – [0087] – [0088])	0089	-1.763,50
Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto)	0090	0,00
Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0091	
Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto)	0092	276,00
Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de ([0089] – [0090] – [0091]) y [0092]	**0093**	276,00
Suma de rentas inmobiliarias imputadas (suma de las casillas [0074])	0094	
Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (suma de las casillas [0093])	0095	2.933,60

(*) *Límite conjunto: el importe de la casilla [0079]*
(**) *Cumplimente el anexo C.1*

Capítulo 5. Rendimientos del capital mobiliario

Sumario

Rendimientos del capital mobiliario: cuestiones generales

Concepto (Art. 21 Ley IRPF)

Tienen la consideración fiscal de rendimientos del capital mobiliario todas las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, del capital mobiliario y, en general, de bienes o derechos no clasificados como inmobiliarios, de los que sea titular el contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

Los rendimientos correspondientes a los elementos patrimoniales, bienes o derechos, que se hallen afectos de manera exclusiva a actividades económicas realizadas por el contribuyente se comprenderán entre los procedentes de las indicadas actividades. (1)

- ***Importante:*** *en ningún caso tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros* [Art. 29.1 c) Ley IRPF].

No se consideran rendimientos del capital mobiliario:

- Los derivados de la **entrega de acciones liberadas** (2) [Arts. 25.1 b) y 37.1 a) y b) Ley IRPF].

  - ***Atención:*** *desde el 1 de enero de 2017, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores, tanto admitidos como no admitidos a negociación en un mercado organizado, tiene la consideración de ganancia patrimonial sujeta a retención. Véase la página 394 y ss. Del Capítulo 11.*

- Los **dividendos y participaciones en beneficios** distribuidos por sociedades que procedan **de períodos impositivos durante los cuales dichas sociedades se hallasen en régimen de transparencia fiscal** (Art. 91.9 y disposición transitoria décima Ley IRPF; disposición transitoria cuarta Reglamento).

- La contraprestación obtenida por el **aplazamiento o el fraccionamiento del precio de las operaciones** realizadas en el desarrollo de una actividad económica habitual del contribuyente (Art. 25.5 Ley IRPF).

- Los derivados de las **transmisiones lucrativas, por causa de muerte** del contribuyente, de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos. Tampoco se computará el rendimiento del capital mobiliario **negativo** derivado de la **transmisión lucrativa de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos por actos "inter vivos"** (Art. 25.6 Ley IRPF).

- Los **dividendos y participaciones en beneficios** a que se refiere el artículo 25.1 a) y b) Ley IRPF que procedan de beneficios obtenidos en **períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye hubiera tributado en el régimen de las sociedades patrimoniales** (disposición transitoria décima Ley IRPF).

- La distribución de los beneficios a que se refiere el artículo 25.1 a) y b) Ley IRPF obtenidos por sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en

(1) El concepto de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica se detalla en las páginas 199 y ss. del Capítulo 6.

(2) El tratamiento fiscal de la recepción de acciones liberadas se comenta en las páginas 394 y 400 del Capítulo 11.

los ejercicios 2014 y 2015 y que pasaron a tener la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016, durante los períodos impositivos en los que hubiera sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, no se integrarán en la base imponible del perceptor que sea contribuyente del IRPF, ni estarán sujetos a retención e ingreso a cuenta (disposición transitoria trigésima segunda.3 de la LIS).

- ***Importante:*** *Sin embargo, en el caso de sociedades civiles que no hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 y que pasaron a tener la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016, no estará exenta la distribución de beneficios realizados a partir de dicha fecha aunque procedan de períodos impositivos en los que hubiera sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, por aplicación de la regla especial que establece la disposición transitoria trigésima segunda.4 de la LIS.*

Rendimientos estimados del capital mobiliario y operaciones vinculadas (Arts. 6.5, 40 y 41 Ley IRPF)

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario **se presumen retribuidas, salvo prueba en contrario**. En defecto de prueba en contrario, la valoración de los rendimientos estimados se efectuará por el valor normal de mercado, entendiéndose por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario, de otro valor inferior.

Si se trata de **préstamos y operaciones de captación de capitales ajenos en genera**l, se entenderá por valor normal en el mercado **el tipo de interés legal del dinero** que se halle en vigor el último día del período impositivo, el **3 por 100** para el ejercicio 2018.

Tratándose de operaciones entre personas o entidades vinculadas, la valoración se realizará de forma imperativa por el valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28). En las páginas 164 y s. de este mismo Capítulo se comenta la integración en la base imponible de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas.

Clasificación según su origen o fuente (Art. 25 Ley IRPF)

Atendiendo a los elementos patrimoniales de los cuales procedan, los rendimientos del capital mobiliario se clasifican, a efectos del IRPF, en los cuatro grupos siguientes:

1º Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

2º Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios.

3º Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando deban tributar como rendimientos del trabajo, **y de rentas derivadas de la imposición de capitales**.

Tributan como rendimientos del trabajo las prestaciones derivadas de los contratos de seguro concertados en el marco de la previsión social. Tienen esta consideración los siguientes:

- Contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible.

- Planes de previsión social empresarial y seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional

primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre).

- Planes de previsión asegurados.

- Seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

4º Otros rendimientos del capital mobiliario.

Clasificación según su integración en la base imponible (Arts. 45 y 46 Ley IRPF)

La actual Ley del IRPF, con objeto de otorgar un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, establece la incorporación de todas las rentas así calificadas, cualesquiera que sean los instrumentos financieros en que se materialicen y el plazo de su generación, en una base única denominada base imponible del ahorro.

La base imponible del ahorro se compone de los siguientes rendimientos:

- Los derivados de la participación de fondos propios de entidades.
- Los derivados de la cesión a terceros de capitales propios.
- Los derivados de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización.
- Los procedentes de rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales.

En la base imponible general se incluyen, entre otros, los siguientes rendimientos:

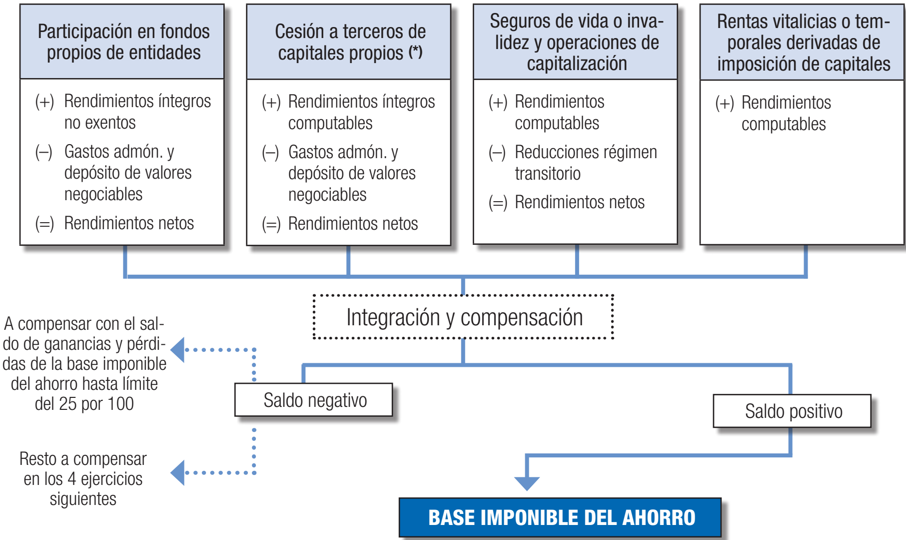
- Los derivados de la propiedad intelectual e industrial y de la prestación de asistencia técnica.
- Los derivados del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos y de la cesión del derecho a la explotación de la imagen.

En los cuadros de las páginas siguientes se representan gráficamente la clasificación de los rendimientos del capital mobiliario según su procedencia y según su integración en la base imponible:

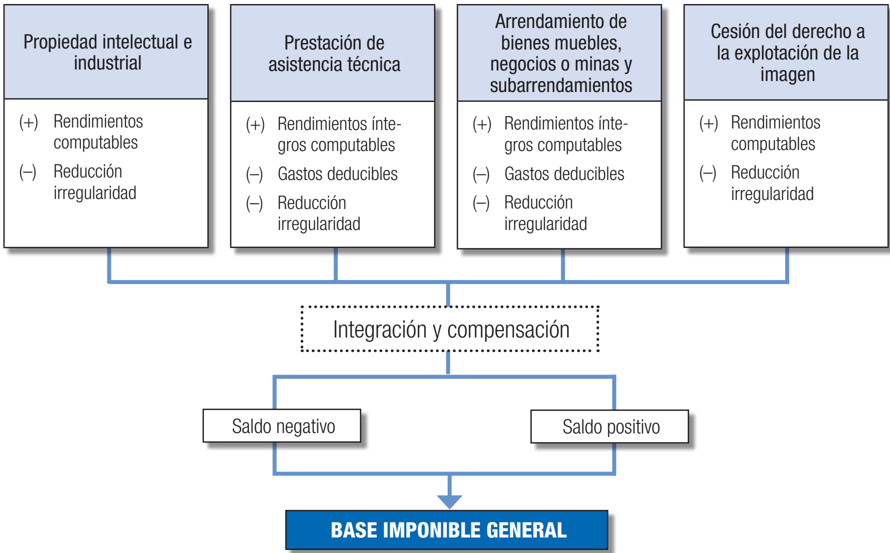
Clasificación de los rendimientos según su procedencia

Procedencia	Clase de rendimientos	Ejemplos
Valores de renta variable. (Acciones y otras participaciones en los fondos propios de cualquier tipo de entidad).	Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de entidades.	- Dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios de entidades. - Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de acciones y participaciones. - Cualquier utilidad derivada de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. - Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones en valores negociados cuyos importes superen el valor de adquisición de las respectivas acciones.
Valores de renta fija y otros instrumentos financieros. Capitales propios cedidos a terceros.	Rendimientos pactados o estimados por la cesión a terceros de capitales propios.	- Intereses de cuentas o depósitos. - Intereses y otros rendimientos de títulos de renta fija (obligaciones, bonos). - Intereses de préstamos concedidos.
	Rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros.	- Transmisión, amortización, canje o reembolso de activos financieros, tales como: * Valores de Deuda Pública (Letras del Tesoro, Bonos y Obligaciones del Estado, etc.). * Otros activos financieros. * Participaciones preferentes y deuda subordinada - Cesión temporal de activos financieros y cesiones de créditos.
Contratos de seguro de vida o invalidez y operaciones de capitalización.	Rendimientos de contratos de seguros de vida o invalidez y de operaciones de capitalización.	- Prestaciones de supervivencia. - Prestaciones de jubilación. - Prestaciones de invalidez. - Rentas temporales o vitalicias por imposición de capitales.
Otros elementos patrimoniales de naturaleza mobiliaria no afectos. (Bienes o derechos).	Otros rendimientos del capital mobiliario.	- Propiedad intelectual (si el perceptor es persona distinta del autor). - Propiedad industrial. (*) - Asistencia técnica. (*) - Arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador. (*) - Cesión del derecho a la explotación de la imagen.(*) (*) Siempre que los rendimientos no deriven de elementos afectos ni se obtengan en el ámbito de una actividad económica.

Clasificación de los rendimientos según su integración en la base imponible



(*) Cuando los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios procedan de entidades vinculadas con el contribuyente, deberá integrarse en la base imponible general el exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. Véanse las páginas 164 y ss. de este mismo Capítulo.



Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro

1. Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad (Art. 25.1 Ley IRPF)

Se incluyen dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los **dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios** de cualquier tipo de entidad.

b) Los **rendimientos procedentes de cualquier clase de activos**, excepto la entrega de acciones total o parcialmente liberadas **que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos** de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la **constitución o cesión de derechos de uso o disfrute**, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, **sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad**.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad **por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.**

e) La distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones.

Distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones [Arts. 25.1.e) y 33.3.a) Ley IRPF]

- **Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones correspondiente a valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea**

En el caso de distribución de la prima de emisión y la reducción de capital con devolución de aportaciones correspondiente a valores admitidos a negociación **los importes obtenidos minorarán, hasta su anulación, el valor de adquisición** de las acciones o participaciones afectadas **y los excesos** que pudieran resultar tributarán **como rendimientos del capital mobiliario** no sujetos a retención o a ingreso a cuenta.

No obstante, **cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, la totalidad de lo percibido por este concepto tributará como dividendo**. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

- **Distribución de la prima de emisión y reducción de capital con devolución de aportaciones correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea**

En el caso de distribución de la prima de emisión y de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones **y no proceda de beneficios no distribuidos**, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, **cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios** de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima o a la de la reducción de capital **y su**

valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

Si la diferencia fuera negativa o cero, lo percibido minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo.

A efectos del cálculo de la diferencia positiva, el valor de los fondos propios se minorará en su caso, en los siguientes importes:

- **En el importe de los beneficios repartidos con anterioridad** a la fecha de la distribución de la prima de emisión o a la de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios,
- **En el importe de las reservas legalmente indisponibles** incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo y la parte de dicho exceso que supere el valor de adquisición tributará como rendimiento del capital mobiliario no sujeto a retención o a ingreso a cuenta.

Asimismo, con objeto de evitar supuestos de doble imposición, si el reparto de la prima de emisión o la reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos determinaron rendimientos del capital mobiliario por la referida diferencia entre el valor de adquisición y el de los fondos propios, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión o desde la reducción de capital, el importe de éstos minorará el valor de adquisición de las mismas, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados por el reparto de la prima de emisión o por la reducción de capital con devolución de aportaciones.

Ejemplo:

Don R.G.M. adquirió en el año 2009 la cantidad de 300 acciones de la sociedad “Max, S.A" que no cotiza en Bolsa por un importe total de 3.000 euros. El 15 de octubre de 2018 ha percibido, como consecuencia de la ampliación de capital que la citada sociedad realizó el año anterior, una prima de emisión de 2 euros por acción.

El capital social de la entidad “Max, S.A" en el último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de distribución de la prima estaba formado por 2.500 acciones de valor nominal de 10 euros, y existían reservas constituidas por importe de 2.500 euros, de las que 1.250 euros correspondían a reservas indisponibles.

Solución:

Valor Fondos Propios		
Capital social (2.500 accs. x 10)	25.000,00	
Reservas totales	+2.500,00	
Reservas indisponibles	–1.250,00	
Valor fondos propios sociedad “Max, S.A"	26.250,00	
Valor Fondos Propios correspondientes a las acciones de Don R.G.M. **(1)**		
10,5 euros x 300 accs.		3.150,00
Límite tributación		
Valor fondos propios de las acciones		3.150,00
Valor de adquisición de las acciones		3.000,00
Diferencia positiva		150,00

Solución (continuación):

Tributación de la prima de emisión

Prima de emisión (300 accs. x 2)	600,00	
Límite	150,00	
Importe que tributa como rendimiento de capital mobiliario (2)		150,00
Exceso que minora el valor de adquisición (3)..		450,00

(1) El valor de los fondos propios por acción será de 10,5 euros [resultado de dividir el valor de los fondos propios de la sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima entre el número total de acciones de dicha sociedad, esto es, 26.250,00 euros / 2.500 acciones].

(2) Será la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de éstas, ya que el rendimiento del capital mobiliario a computar en estos casos tiene como límite la citada diferencia positiva y no está sujeto a retención.

(3) Vendrá determinado por el exceso entre la diferencia positiva entre el valor fondos propios correspondiente a las acciones y el valor de adquisición de éstas y el importe de la prima percibido, esto es, 450 euros (600 – 150). Como consecuencia de lo anterior el nuevo valor de adquisición de las acciones será de 2.550 euros (3.000 – 450).

Si con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios de la misma entidad en relación con estas acciones, el importe de éstos con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados por el reparto de la prima de emisión a consecuencia de la referida diferencia entre el valor de adquisición y el de los fondos propios, minorará también el valor de adquisición de las acciones.

Supuestos especiales

Reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV) [Art. 94.1.c) y d) Ley IRPF]

a) En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tengan por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos se calificará como rendimiento de capital mobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.1 a) de la Ley del IRPF, con el límite mayor de las siguientes cuantías:

a) El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción del capital social.

b) Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios.

A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite **minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas hasta su anulación,** en los términos establecidos en el artículo 33.3 a) de la Ley del IRPF.

A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión correspondiente a valores admitidos a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea.

b) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin que resulte de aplicación la minoración anteriormente comentada del valor de adquisición de las acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados de valores de la Unión Europea, previsto en el artículo 25.1 e) de la Ley del IRPF.

Lo dispuesto para la SICAV se aplicará igualmente a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios [Art. 94.2.b) Ley IRPF].

Dividendos y participaciones en beneficios procedentes de determinados valores tomados en préstamo

Los dividendos, participaciones en beneficios y demás rendimientos derivados de los valores tomados en préstamo a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31) (3), se integrarán en la renta del prestatario de acuerdo con lo establecido en la citada disposición. (4)

En particular, el prestatario deberá integrar en su base imponible la totalidad del importe percibido que derive de los valores tomados en préstamo. En especial, debe integrarse la totalidad de lo percibido con ocasión de una distribución de la prima de emisión o de una reducción de capital con devolución de aportaciones que afecte a los valores prestados, así como el valor de mercado correspondiente a los derechos de suscripción o asignación gratuita adjudicados en los supuestos de ampliación de capital. (5)

Gastos deducibles: de administración y depósito [Art. 26.1 a) Ley IRPF]

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario correspondiente a este tipo de rendimientos, podrán deducirse exclusivamente los de administración y depósito de las acciones o participaciones que representen la participación en fondos propios de entidades, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24) (6), tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

---

(3) La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), ha derogado en lo que se refiere sólo a dicho impuesto, con efectos 1 de enero de 2015, el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, que establece el régimen tributario aplicable a las operaciones de préstamo de valores. Por tanto, el tratamiento fiscal previsto en la citada disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 cuando el prestamista o prestatario sea un contribuyente por el IRPF se mantiene vigente.

(4) El régimen tributario para el prestamista de las remuneraciones y, en su caso, de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo se comenta en la página 159 de este mismo Capítulo.

(5) El régimen fiscal aplicable a las adquisiciones o transmisiones de valores homogéneos a los tomados en préstamo realizadas por el prestatario durante la vigencia del préstamo, se comenta en las páginas 397 y s del Capítulo 11.

(6) La disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, establece que las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que aprueba el citado Real Decreto Legislativo 4/2015.

No serán deducibles

Las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Ejemplo:

Don L.H.L. ha percibido en el ejercicio 2018 los siguientes rendimientos por su condición de accionista de determinadas sociedades que cotizan en bolsa.

- De la sociedad "Alfa, S.A", ha percibido las siguientes cantidades:

  Dividendos:

Importe íntegro	1.020

  Primas de asistencia a juntas:

Importe íntegro	300

  Acciones liberadas procedentes de una ampliación de capital:

Valor de mercado	3.005

- El día 10 de febrero de 2018, ha constituido un usufructo temporal a 10 años a favor de la entidad "Beta, S.A." sobre un paquete de acciones de "Gamma, S.A." por un importe total de 21.000 euros, que percibirá de manera fraccionada a razón de 2.100 euros el día 13 de febrero de cada uno de los respectivos años de duración del usufructo.

Por el servicio de administración y depósito de las acciones, la entidad de crédito le ha cargado 31 euros.

Determinar el importe de los rendimientos netos computables y las retenciones soportadas.

Solución:

Sociedad "Alfa S.A.":		
Importe dividendos		1.020,00
Importe primas de asistencia a juntas		300,00
Acciones liberadas (1)		----
Retención soportada (2)	250,80	
Constitución usufructo:		
Rendimiento computable		2.100,00
Retención soportada (19% s/2.100)	399,00	
Total ingresos íntegros (1.020 + 300 + 2.100)		3.420,00
Gastos deducibles		31,00
Rendimiento neto a integrar en la base imponible del ahorro		3.389,00

Notas:

(1) La recepción de acciones totalmente liberadas no constituye rendimiento del capital mobiliario. El tratamiento fiscal aplicable a la recepción de acciones totalmente liberadas (de valores admitidos a negociación) se comenta en las páginas 394 y ss. del Capítulo 11 del presente Manual.

(2) El tipo de retención aplicable a los rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades para el ejercicio 2018 es el 19 por 100.

En consecuencia, las retenciones soportadas fueron las siguientes

Dividendo (19% s/1.020) = 193,80

Prima asistencia a juntas (19% s/300) = 57

Importe de las retenciones: 193,80 + 57 = 250,80

2. Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios (Art. 25.2 Ley IRPF)

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, tanto si son dinerarias como en especie, obtenidas como retribución por la cesión a terceros de capitales propios, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

Dentro de esta categoría de rendimientos, pueden distinguirse los cuatro grupos siguientes:

Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios

Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Intereses de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluidas las basadas en operaciones sobre activos financieros.
- Intereses, cupones y otros rendimientos periódicos derivados de valores de renta fija.
- Intereses de activos financieros con retención efectiva del 1,2 por 100 por aplicación de la bonificación prevista en la disposición transitoria sexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28). [7]
- Intereses derivados de préstamos concedidos a terceros.
- Rentas derivadas de las operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra (REPOS). Se denominan así las operaciones de venta que incluyen un compromiso de recompra, opcional o no opcional, que se realiza en un momento intermedio entre la fecha de venta y la fecha de amortización. Los "REPOS" más comunes se realizan sobre Obligaciones y Bonos del Estado. [8]
- Rentas satisfechas por una entidad financiera como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla. La renta obtenida por el cesionario o adquirente se califica en todo caso como rendimiento del capital mobiliario.

Contraprestaciones derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, con independencia de la naturaleza del rendimiento que produzcan, implícito, explícito o mixto

Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten. También tienen esta consideración, los instrumentos de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endosen o transmitan, salvo que el endoso o cesión se hagan como pago de un crédito de proveedores o suministradores. Constituyen activos financieros, entre otros, los siguientes valores:

- Valores de la Deuda Pública (Letras del Tesoro, Obligaciones y Bonos del Estado).
- Letras financieras.
- Pagarés financieros o de empresa emitidos al descuento.

---

(7) Las particularidades de las retenciones deducibles correspondientes a dichos rendimientos se comentan en el Capítulo 18, páginas 836 y s.

(8) Véase el artículo 8 del Real Decreto 505/1987, de 3 de abril, por el que se dispone la creación de un sistema de anotaciones en cuenta para la Deuda del Estado. El apartado 2 de dicho artículo ha sido derogado por el artículo Único.42 del Real Decreto 827/2017, de 1 de septiembre, con efectos desde 18 de septiembre de 2017.

- Obligaciones o bonos con devengo periódico de cupones o con primas de emisión, amortización o reembolso.
- En general, cualquier activo emitido al descuento.

El artículo 91 del Reglamento del IRPF distingue entre activos financieros con rendimiento implícito, con rendimiento explícito y con rendimiento mixto, a efectos del sometimiento de estos rendimientos al sistema de retenciones o ingresos a cuenta sin que dicha distinción comporte relevancia alguna en la calificación fiscal de los rendimientos obtenidos.

Tienen la consideración de **activos financieros con rendimiento implícito** aquellos en los que el rendimiento se genera mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de la operación. Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se consideran **activos financieros con rendimiento explícito** aquellos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y no esté comprendida en el concepto de rendimiento implícito en los términos comentados en el párrafo anterior.

Los **activos financieros con rendimiento mixto** son los que generan rendimientos implícitos y explícitos. Estos valores seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Seguirán el régimen de los activos financieros con rendimientos implícitos cuando el efectivo anual sea inferior al de referencia.

- ***Importante:*** *todos los rendimientos derivados de operaciones realizadas sobre activos financieros generan, sin excepción, rendimientos del capital mobiliario. No obstante, en las transmisiones lucrativas de activos financieros por causa de muerte del contribuyente (la denominada "plusvalía del muerto"), se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario. Tampoco se computa, desde 1 de enero de 2015, el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquellos por actos "inter vivos"* (Art. 25.6 Ley IRPF).

Rendimientos derivados de determinados préstamos de valores

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31)[9], **la remuneración del préstamo, así como el importe de las compensaciones por los derechos económicos que se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo, tendrán para el prestamista la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios**.

No obstante, los importes de las compensaciones por la distribución de la prima de emisión, por reducciones de capital con devolución de aportaciones o por derechos de suscripción preferente o de asignación gratuita generados durante la duración del préstamo, tendrán para el prestamista el tratamiento aplicable a los mismos. [10]

---

[9] La disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 ha sido derogada en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28), pero se mantiene vigente para IRPF.

[10] El tratamiento aplicable a la distribución de la prima de emisión y a la reducción de capital con devolución de aportaciones se comenta en las páginas 373 y s. El régimen jurídico de los derechos de suscripción preferente, se comenta en las páginas 394 y 400 del Capítulo 11.

El préstamo de valores es aquella operación que cumple los restantes requisitos establecidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 y, por la que una parte (el prestamista), a cambio de una remuneración dineraria, transfiere temporalmente a otra parte (el prestatario) títulos-valores. El prestatario obtiene los importes dinerarios correspondientes a los derechos económicos que por cualquier otro concepto se deriven de los valores prestados durante la vigencia del préstamo con la obligación de devolver al vencimiento del mismo otros tantos valores homogéneos a los prestados.

Rendimientos derivados de participaciones preferentes y deuda subordinada

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios las rentas derivadas de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros (BOE del 28) y, desde el 28 de junio de 2014, en la disposición adicional primera de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (BOE del 27). (11)

- ***Importante:*** *las rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015 se benefician de un tratamiento específico y más favorable para su compensación (Disposición adicional trigésima novena Ley IRPF).* *Véanse la pág. 468 y ss del Capítulo 12.*

Regla opcional especial de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes para compensaciones percibidas por acuerdos celebrados con las entidades emisoras (disposición adicional cuadragésima cuarta Ley IRPF)

Para aquellos contribuyentes que perciban en 2018 compensaciones como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de deuda subordinada y de participaciones preferentes, el apartado 1 de la disposición adicional cuadragésima cuarta de la Ley del IRPF establece una regla especial de cuantificación que permite computar en el ejercicio en que se perciban las compensaciones un único rendimiento del capital mobiliario por diferencia entre la compensación percibida y la inversión realizada, dejando sin efectos fiscales las operaciones intermedias de recompra y suscripción o canje de valores.

Al tener carácter voluntario, el contribuyente puede, en cualquier caso, decidir no aplicar la regla especial y aplicar las reglas generales del IRPF, dando a cada una de las operaciones realizadas el tratamiento que proceda.

Si opta por la regla especial de la disposición adicional cuadragésima cuarta de la Ley del IRPF **el tratamiento fiscal que debe seguir es el siguiente**:

• En el ejercicio en que se perciban las compensaciones derivadas del acuerdo **se computará como rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la compensación percibida y la inversión inicialmente realizada**. A estos efectos, la citada compensación se incrementará en las cantidades que se hubieran obtenido previamente por la transmisión de los valores reci-

(11) Con efectos desde 28 de junio de 2014, la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (BOE del 27), ha derogado la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, regulando en su disposición adicional primera tanto el régimen fiscal aplicable a las participaciones preferentes y a determinados instrumentos de deuda (concretamente deuda subordinada) como los requisitos que deben cumplir. No obstante, la entrada en vigor de esta Ley 10/2014 no modifica el régimen fiscal aplicable a las participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda que se hubieran emitido con anterioridad a dicha fecha, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria segunda de la citada Ley.

bidos. En caso de que los valores recibidos en el canje no se hubieran transmitido previamente o no se hubieran entregado con motivo del acuerdo, la citada compensación se incrementará en la valoración de dichos valores que se hubiera tenido en cuenta para la cuantificación de la compensación.

• **No tendrán efectos tributarios la recompra y suscripción o canje por otros valores, ni la transmisión de estos últimos realizada antes o con motivo del acuerdo**, debiendo practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y los tres meses siguientes a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se imputen las compensaciones a que se refiere el punto anterior, esto es, en el plazo comprendido **entre la fecha del acuerdo y el 30 de septiembre de 2019**.

Si se opta por aplicar este regla especial de cuantificación, inmediatamente después de la presentación, en su caso, de estas autoliquidaciones complementarias, el contribuyente está obligado a comunicar los ejercicios de las autoliquidaciones afectadas por la nueva cuantificación para lo cual debe cumplimentar un formulario específico que puede presentar de forma electrónica, a través de Internet (Sede electrónica de la AEAT), o en las oficinas de registro de la Agencia Tributaria.

- ***Atención:*** *a diferencia de los contribuyentes que hayan recibido compensaciones como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de deuda subordinada y de participaciones preferentes, los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hayan sido declarados nulos mediante sentencia judicial, y que hubiesen consignado rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al IRPF, podrán solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones y solicitar y, en su caso, obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución.*

  Cuando hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución, la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hubieran podido practicar por tales rendimientos.

Determinación del rendimiento íntegro

a) Intereses y otras retribuciones pactadas o estimadas por la cesión a terceros de capitales propios

La integración en la base imponible de estos rendimientos se efectuará por el importe íntegro, sin descontar la retención practicada sobre dicho rendimiento.

Si la retribución es en especie, se integrará en la base imponible la valoración del rendimiento (valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido) más el ingreso a cuenta, salvo que éste hubiera sido repercutido al titular del rendimiento (Art. 43.2 Ley IRPF).

Las prestaciones de bienes o derechos susceptibles de generar rendimientos del capital mobiliario se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario. En defecto de prueba en contrario, la valoración de la renta estimada en el supuesto de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se efectuará aplicando el interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo, el 3 por 100 para el ejercicio 2018.

b) Operaciones sobre activos financieros

La integración en la base imponible de los rendimientos derivados de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos financieros, se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª **El cómputo de cada rendimiento debe efectuarse, individualmente,** por cada título o activo, por diferencia entre los valores de enajenación, amortización o reembolso y de adquisición o suscripción.

2ª **Los gastos accesorios de adquisición y enajenación**, siempre que sean satisfechos por el adquirente (valor de adquisición) o transmitente (valor de enajenación o reembolso) y se justifiquen adecuadamente, deberán computarse para la cuantificación del rendimiento obtenido.

3ª **Los rendimientos negativos se integrarán con los rendimientos positivos**, salvo en el supuesto de que el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, en cuyo caso, dichos rendimientos negativos se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente [Art. 25.2 b) Ley IRPF]. (12)

En consecuencia, el importe del rendimiento del capital mobiliario se determinará efectuando la siguiente operación:

Rendimiento = Valor enajenación o reembolso − Valor adquisición o suscripción
A estos efectos, se considerará como mayor valor de adquisición o suscripción, o como menor valor de transmisión, reembolso o amortización, el importe de los gastos y tributos inherentes a dichas operaciones satisfechos, que se justifiquen adecuadamente, sin que tengan tal consideración las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Como regla general, los rendimientos del capital mobiliario derivados de los activos financieros están sujetos a retención o a ingreso a cuenta. No obstante lo anterior, **no existe obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los siguientes rendimientos** (Art. 75.3 Reglamento IRPF):

- Rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro. No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.
- Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.
- Las primas de conversión de obligaciones en acciones.
- Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

  a) Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

  b) Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

No obstante, están sujetos a retención o ingreso a cuenta los rendimientos derivados de contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores que se formalicen con entidades de crédito y demás instituciones financieras.

(12) Véase también el artículo 8 del Reglamento IRPF "Concepto de valores o participaciones homogéneos".

Régimen fiscal de la Deuda Pública del Estado

Modalidades	Cuantificación del rendimiento	Retención
1. Letras del Tesoro	Valor de enajenación - Valor adquisición	NO
2. Bonos del Estado	Cupón: importe íntegro Valor de enajenación - Valor adquisición	SI NO **(1)**
3. Obligaciones del Estado	Cupón: importe íntegro Valor de enajenación - Valor adquisición	SI NO **(1)**
4. Cuentas financieras en Letras, Bonos y Obligaciones	Valor de enajenación - Valor adquisición	SI

(1) Está sujeta a retención la parte del rendimiento que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de los valores mencionados cuando se realicen durante los 30 días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón por un contribuyente del IRPF a un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o a una persona o entidad no residente en territorio español.

Gastos deducibles: de administración y depósito (Art. 26.1 Ley IRPF)

Tienen la consideración de gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, exclusivamente los de administración y depósito de valores negociables, sin que resulte admisible la deducción de ningún otro concepto de gasto.

A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24) [(13)], tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización, por cuenta de sus titulares, del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles

Las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto viene determinado por la diferencia entre los rendimientos íntegros y los gastos de administración y depósito de valores negociables.

[(13)] La disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, estable que las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que aprueba el citado Real Decreto Legislativo 4/2015.

Supuesto especial de integración de los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedentes de entidades vinculadas [Art. 46 a) Ley IRPF]

Cuando los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios procedan de entidades vinculadas con el contribuyente, cuya valoración deberá efectuarse por el valor de mercado, **formarán parte de la base imponible general los correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última**.

A efectos de computar dicho exceso, ha de tenerse en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejado en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del IRPF y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

Personas o entidades vinculadas:

Para determinar cuándo hay vinculación ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), en el que se consideran personas o entidades vinculadas:

- Una entidad y sus socios o partícipes.
- Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.
- Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por 100.

En estos supuestos, el contribuyente del IRPF deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Ejemplo:

Don M.L.H., soltero, ha obtenido durante el año 2018 los siguientes rendimientos:

- El día 10 de enero percibe 400 euros en concepto de intereses de un depósito a ocho años y un día (fecha de imposición 9 de enero de 2010; capital impuesto 20.000 euros).
- El día 26 de mayo suscribe obligaciones de "M, S.A.", a cinco años, por importe efectivo de 10.800 euros, con pago anual del cupón (el 25 de mayo). El día 3 de octubre transmite la mitad de las obligaciones por 5.800 euros, soportando gastos de transmisión de 30 euros. "M, S.A." cotiza en Bolsa y las obligaciones están representadas mediante anotaciones en cuenta.
- El 30 de octubre percibe 5.000 euros en concepto de intereses anuales de "Z, S.A." de la que es administrador único y socio mayoritario, por el préstamo que, con fecha 29 de octubre de 2014 y por importe de 70.000 euros, realizó a la misma. Dicho préstamo se amortizará íntegramente el 30 de octubre de 2019. El importe de los intereses responde al valor de mercado.

  En el balance del ejercicio 2017, cerrado el 31 de julio del 2018, "Z, S.A." tenía fondos propios por valor de 50.000 euros y el porcentaje de participación del contribuyente a 31 de diciembre era del 40 por 100.

- El día 12 de diciembre vende 100 obligaciones de "T, S.A." por 7.210 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por el transmitente. Dichas obligaciones las adquirió en marzo de 2012 por 7.815 euros. El día 28 de diciembre vuelve a comprar 100 obligaciones de la misma empresa por 8.414 euros.
- El día 18 de diciembre ha percibido 210 euros en concepto de intereses de obligaciones bonificadas de una sociedad concesionaria de autopistas de peaje a las que resulta aplicable la bonificación del 95 por 100 en el Impuesto sobre las Rentas del Capital. La retención efectivamente soportada asciende a 2,52 euros.
- El día 28 de diciembre transmite Obligaciones del Estado por un importe efectivo de 30.050 euros. Dichas obligaciones fueron adquiridas por un importe equivalente a 27.600 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición.

Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del IRPF y las retenciones deducibles, suponiendo que la entidad financiera le ha cargado en cuenta 41 euros por gastos de administración y depósito de valores negociables.

Solución:

- Intereses del depósito a ocho años y un día

Rendimiento íntegro		400,00
Retención (19% s/400)	76,00	

- Transmisión obligaciones "M, S.A."

Valor de transmisión (5.800 – 30)		5.770,00
menos: Valor de adquisición (1/2 x 10.800)		5.400,00
Rendimiento íntegro		370,00
Retención	0,00	

- Intereses de préstamo a entidad vinculada

Rendimiento íntegro		5.000,00
Parte del rendimiento a integrar en la base imponible general (1):		
70.000 – [40% (50.000 x 3)] = 70.000 – 60.000 = 10.000		
10.000/70.000 x 100 = 14,29%		
5.000 x 14,29%	714,50	
Parte del rendimiento a integrar en la base imponible del ahorro (2):		
5.000 – 714,50 =		4.285,50
Retención (19% s/5.000)	950,00	

- Transmisión de obligaciones "T, S.A."

Valor de transmisión		7.210,00
menos: Valor de adquisición		7.815,00
Rendimiento íntegro (4)		–605,00
Retención	0,00	

- Intereses de obligaciones bonificadas

Rendimiento íntegro		210,00
Retenciones efectivamente soportadas (1,2% s/210,00)	2,52	
Retenciones deducibles no practicadas (22,8% s/210,00) (5)	47,88	

- Transmisión de Obligaciones del Estado

Valor de transmisión		30.050,00
menos: Valor de adquisición		27.600,00
Rendimiento íntegro		2.450,00
Retención	0,00	

Total rendimientos íntegros a integrar en la base imponible del ahorro:

(400,00 + 370,00 + 4.285,50 + 210,00 + 2.450,00)	**7.715,50**
Gastos deducibles	**41,00**
Rendimiento neto	**7.674,50**

Total rendimientos íntegros y netos a integrar en la base imponible general:

Importe rendimientos (1)	**714,50**

Solución (continuación):

Notas:

(1) Al proceder los rendimientos de un préstamo realizado a una entidad vinculada con el contribuyente, deben integrarse en la base imponible general los intereses correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada (70.000 euros) respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última [40% (50.000 x 3) = 60.000]. El importe del exceso, que asciende a 10.000 euros (70.000 – 60.000), supone el 14,29 por 100 del préstamo, por lo que los intereses que deben integrarse en la base imponible general serán el resultado de aplicar este porcentaje al total de los intereses percibidos (5.000 x 14,29% = 714,50).

(2) El resto de los intereses (5.000 – 714,50 = 4.285,50) se integrarán en la base liquidable del ahorro. Al no existir gastos deducibles en los rendimientos a integrar en la base imponible general, el importe íntegro coincide con el neto.

(3) El tipo de retención aplicable en 2018 a los rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios se fijó en el 19 por 100.

(4) Al haber adquirido dentro del plazo de dos meses obligaciones de la misma empresa, el rendimiento negativo obtenido no podrá computarse hasta la venta de las obligaciones.

(5) Además de las retenciones efectivamente soportadas (2,52 euros), el contribuyente puede deducir de la cuota las retenciones no practicadas efectivamente pero que tienen derecho a la bonificación del 95 por 100. Dado que el tipo de gravamen aplicable sobre los intereses en el derogado Impuesto sobre las Rentas del Capital era el 24 por 100 y la bonificación aplicable es del 95 por 100, las retenciones deducibles no practicadas ascienden a: (22,8% s/210) = 47,88 euros. Este tipo es el resultante de aplicar al 24 por 100 la bonificación del 95 por 100 (24% x 95%) = 22,8 por 100.

3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez (Art. 25.3 Ley IRPF)

Los rendimientos, dinerarios o en especie, procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez generan rendimientos del capital mobiliario sujetos al IRPF, **siempre que coincidan contratante y beneficiario en una misma persona** (ya que en caso contrario, dichos rendimientos tributarían por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)**, con la excepción de los seguros de invalidez cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario**, y excepto cuando los mismos deban tributar como rendimientos del trabajo.

Tributan como rendimientos del trabajo las prestaciones derivadas de los siguientes contratos de seguro concertados en el marco de la previsión social: [Art. 17.2 a) Ley IRPF].

- Contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible u objeto de reducción en la base imponible.
- Planes de previsión social empresarial, así como los seguros colectivos que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre).
- Planes de previsión asegurados.
- Seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

A efectos de someter a gravamen los rendimientos del capital mobiliario procedentes de las operaciones de capitalización (14) y de los contratos de seguros de vida o invalidez, la Ley del IRPF establece distinciones en función de la forma de percepción de las prestaciones (renta o

(14) Tienen esta consideración las operaciones que, basadas en técnica actuarial, consisten en obtener compromisos determinados en cuanto a su duración e importe a cambio de desembolsos únicos o periódicos previamente fijados. Véase el Anexo de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, (BOE de 15 de julio), apartado B).b).2.

capital), el plazo de las operaciones y la cobertura de las contingencias, como por ejemplo, la jubilación o la invalidez.

Seguros de capital diferido [Art. 25.3 a) 1º Ley IRPF]

1.º Determinación del rendimiento íntegro y neto

En general

Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas que hayan generado el capital que se percibe. Dicho rendimiento está sujeto a retención a cuenta.

Rendimiento = Capital percibido – ∑ Primas por supervivencia

En caso de rescates parciales, se entenderá que el importe rescatado corresponde a las primas más antiguas incluida su correspondiente rentabilidad.

En particular

- **En los seguros que combinan la supervivencia con el fallecimiento o la incapacidad**

Tratándose de contrato de seguro que combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detraerse también la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que, durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al 5 por 100 de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

Rendimiento = Capital percibido – ∑ Primas por supervivencia – ∑ Primas capital en riesgo consumidas (*)
(*) con el límite del 5% de la provisión matemática

- **En seguros anuales renovables**

Tratándose de seguros anuales renovables, sólo se tendrá en cuenta el importe de la prima del año en curso, al ser ésta la que determina el importe del capital a percibir

Rendimiento = Capital percibido – Prima del año

Rendimiento neto

Dado que para esta categoría de rendimientos no se contempla la posibilidad de aplicar gastos deducibles, el rendimiento íntegro coincide con el rendimiento neto.

Supuesto especial: seguros de capital diferido que se destinen a la constitución de rentas [Art. 25.3 a) 6º Ley IRPF]

Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales no tributarán en el momento de producirse la contingencia cubierta por el seguro, sino que lo harán en el momento de constitución

de las rentas vitalicias o temporales de acuerdo con el régimen de las mismas que más adelante se comenta. Para ello es preciso que la posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro y que el capital no se ponga a disposición del contribuyente por ningún medio.

Supuesto especial: seguros de invalidez cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario (Disposición adicional cuadragésima Ley IRPF).

Las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, tendrán el mismo tratamiento fiscal que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente, esto es, se considerarán rendimientos de capital mobiliario, cuando se den los siguientes requisitos

- Que sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo
- Que el acreedor hipotecario del contribuyente tenga la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente
- Que el acreedor hipotecario sea una entidad de crédito, u otra entidad que, de manera profesional realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

No obstante, estas rentas en ningún caso se someterán a retención.

■ ***Importante:*** *la condición para que las percepciones derivadas de un seguro de vida o invalidez tributen en el IRPF es que coincidan el tomador que contrata y paga la prima del seguro (o el asegurado si el seguro es colectivo), y el beneficiario de la prestación, salvo el supuesto especial de seguros en los que el beneficiario sea el acreedor hipotecario; en caso contrario la percepción normalmente tributará en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

2.º Reducción del rendimiento íntegro y neto

A partir de 1 de enero de 2007 a los rendimientos derivados de seguros de capital diferido no les resultan aplicables los coeficientes reductores contemplados en la anterior normativa del IRPF.

Dichos coeficientes reductores se concretaban en el 40 por 100 para primas satisfechas con más de dos y hasta cinco años de antelación y 75 por 100 para primas satisfechas con más de cinco años de antelación. Tratándose de prestaciones por invalidez, se aplicaba una reducción del 40 por 100 para un grado de invalidez inferior al 65 por 100 y una reducción del 75 por 100 para un grado de invalidez igual o superior al 65 por 100.

No obstante, para los seguros de vida concertados antes de 31 de diciembre de 1994 se establece el régimen transitorio de reducción que explicamos a continuación.

Régimen transitorio de reducción de los contratos de seguros de vida concertados antes de 31 de diciembre de 1994 generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999 (disposición transitoria cuarta Ley IRPF y art. 93.5 Reglamento) (15)

Cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto total correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, podrá reducirse de la siguiente manera:

(15) Con arreglo a la derogada Ley 18/1991, del IRPF, las prestaciones derivadas de los contratos de seguro de vida generaban incrementos o disminuciones de patrimonio, salvo los procedentes de operaciones de capitalización y de aquellos contratos de seguro que no incorporaran el componente mínimo de riesgo y duración determinado en el artículo 9 del Reglamento del IRPF.

1.º **Rendimiento neto total**

Se determinará la parte del rendimiento neto total obtenido que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994.

Para ello, se multiplicará dicho rendimiento total obtenido por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

- En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.
- En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

De forma resumida:

$$\frac{\text{Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)}}$$

2.º **Rendimiento neto reducible**

Se determinará la parte del rendimiento neto correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, **que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006**.

A tal efecto, se multiplicará la cuantía resultante de la operación comentada en número 1.º anterior por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

- En el numerador el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.
- En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

De forma resumida:

$$\text{Coeficiente de ponderación} = \frac{\text{Días transcurridos desde el pago de la prima hasta el 20-01-2006}}{\text{Días transcurridos entre el pago de la prima y la fecha de cobro}}$$

3.º **Límite máximo conjunto y porcentajes de reducción aplicables**

Se calculará el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto se le hubiera aplicado el régimen transitorio, obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido, distinguiéndose las siguientes situaciones a efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción (denominados también coeficientes de abatimiento):

a) Que el importe calculado (incluido el importe del capital diferido obtenido al que se pretenda aplicar el régimen transitorio) sea inferior a 400.000 euros.

En este caso se aplicará a cada una de las partes del rendimiento neto calculadas con arreglo a lo dispuesto en el número 2.º anterior el porcentaje de reducción del 14,28 por 100 por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994.

Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por 100.

b) Que el importe calculado (incluido el importe del capital diferido al que se pretenda aplica el régimen transitorio) **sea superior a 400.000 euros, pero el importe del capital di-**

ferido obtenido al que se pretenda aplicar el régimen transitorio sea inferior a 400.000 euros.

En este caso se practicará la reducción a cada una de las partes del rendimiento neto generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente correspondan a la parte del capital diferido que sumado a los capitales diferidos obtenidos con anterioridad no supere 400.000 euros.

c) Que el importe correspondiente a los capitales diferidos obtenidos con anterioridad sea superior a 400.000 euros.

En este caso no se practicará reducción alguna.

Ejemplo:

Don B.C.A. ha percibido el 10 de octubre de 2018, coincidiendo con la fecha de su jubilación, una prestación en forma de capital de 60.000 euros, derivada de un plan de jubilación correspondiente a un seguro de vida individual contratado con la entidad de seguros "Z".

El importe total de las primas satisfechas a dicha entidad aseguradora ascendió a 57.829,56 euros, a razón de una prima anual de 1.500 euros, creciente en un 3 por 100 anual y satisfechas el 1 de marzo de cada uno de los años comprendidos entre 1993 y 2018, ambos inclusive.

Determinar el rendimiento neto reducido del capital mobiliario derivado del citado seguro de vida individual.

Solución:

1. Determinación del rendimiento íntegro y neto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.3 a) de la Ley del IRPF, tiene la consideración de rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la prestación percibida y las primas satisfechas: 60.000,00 – 57.829,56 = 2.170,44

2. Aplicación del régimen transitorio de reducción.

De acuerdo con el régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999, contenido en la disposición transitoria cuarta de la Ley del IRPF, cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá de la siguiente forma:

a) Parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas antes de 31-12-1994.

Fecha pago	Importe primas	Tiempo hasta el cobro (años)	Tiempo hasta el cobro (días)	Coeficiente de ponderación (1)	Rendimiento por prima (2)
01-03-93	1.500,00	25,63	9.354	0,0579557	125,79
01-03-94	1.545,00	24,63	8.989	0,0573653	124,51

Notas:

(1) La determinación del coeficiente de ponderación es el resultado, redondeado al séptimo decimal, de la siguiente fracción:

$$\frac{\text{Prima x nº de años transcurridos hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x nº años transcurridos hasta el cobro)}}$$

En el ejemplo, para la prima satisfecha el 01-03-1993, dicha fracción es la siguiente: (1.500 x 25,63) ÷ 663.351,2627597 = 0,0579557

Para la prima satisfecha el 01-03-1994 dicha fracción es la siguiente: (1.545 x 24,63) ÷ 663.351,2627597 = 0,0573653

Solución (continuación):

(2) Una vez aplicado al rendimiento total del seguro (2.170,44) el coeficiente de ponderación de cada prima, se obtiene el rendimiento correspondiente a cada una de las primas, cuyo resultado se recoge en la columna correspondiente.

Para la prima satisfecha el 01-03-1993, el rendimiento correspondiente será igual a: 2.170,44 x 0,0579557 = 125,79

Para la prima satisfecha el 01-03-1994, el rendimiento será igual a: 2.170,44 x 0,0573653 = 124,51

b) Parte del rendimiento neto total correspondiente a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31-12-1994 generado con anterioridad a 20-01-2006.

Rendimiento por prima	Años hasta 31-12-1994	Días hasta 20-01-2006	Coeficiente de ponderación (1)	Rendimiento hasta 20-01-2006 (2)
125,79	2	4.708	0,5033141	63,31
124,51	1	4.343	0,4831461	60,16

Notas:

(1) Para determinar la parte de la prestación que, correspondiendo a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se ha generado antes del 20 de enero de 2006, se multiplicará el rendimiento por prima por el coeficiente de ponderación que resulta del siguiente cociente:

En el numerador, días transcurridos entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, días transcurridos entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

En nuestro ejemplo, para la prima satisfecha el 01-03-1993, dicha fracción es la siguiente:
4.708 ÷ 9.354 = 0,5033141

Para la prima satisfecha el 01-03-1994, dicha fracción sería 4.343 ÷ 8.989 = 0,4831461

(2) El rendimiento reducible, es decir, el generado hasta 20-01-2006 viene determinado por el resultado de multiplicar el rendimiento por prima por el coeficiente de ponderación determinado conforme a lo indicado en la nota (1) anterior.

c) Rendimiento susceptible de reducción y reducción aplicable.

Rendimiento hasta 20-01-2006 (1)	Porcentaje de reducción (2)	Importe de reducción
63,31	28,56 %	18,08
60,16	14,28 %	8,59
Reducción total aplicable		26,67

Notas:

(1) **Límite máximo conjunto**: La cuantía máxima del capital percibido será de 400.000 euros, límite que se aplicará conjuntamente a todos los importes de capitales diferidos obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital (incluido el importe a cuyo rendimiento les pretenda aplicar los coeficientes de abatimiento del régimen transitorio).

En el presente caso el importe de 60.000 euros correspondiente a la prestación percibida el 10 de octubre de 2018 (único capital diferido, obtenido por el contribuyente desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido, al que le hubiera resultado de aplicación el régimen transitorio) es inferior a 400.000 euros por lo que los coeficientes de abatimiento se aplicarán a todo el rendimiento reducible generado hasta 20-01-2006.

(2) El porcentaje de reducción es el resultado de multiplicar 14,28 por 100 por cada año, redondeado por exceso, que media entre el abono de la prima y el 31 de diciembre de 1994.

3. Determinación del rendimiento neto a incluir en la base imponible del ahorro.

El rendimiento neto a incluir en la base imponible del ahorro es la diferencia entre el rendimiento neto total y la reducción resultante de la aplicación del régimen transitorio (2.170,44 – 26,67) = 2.143,77.

Seguros de rentas

1.º Seguros de rentas vitalicias inmediatas [Art. 25.3 a) 2º Ley IRPF]

En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- **40 por 100**, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.
- **35 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.
- **28 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.
- **24 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.
- **20 por 100**, cuando el perceptor tenga entre 66 y 69 años.
- **8 por 100**, cuando el perceptor tenga 70 o más años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda la vigencia de la misma. La parte de la renta que tenga la consideración de rendimiento de capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, ha estado sujeta en 2018 al tipo de retención del 19 por 100.

- ***Importante:*** *se entiende que las rentas han sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la adquisición de las mismas haya sido motivada por el fallecimiento del contratante, si el seguro es individual, o del asegurado si el seguro es colectivo contratado por la empresa.*

Este mismo régimen tributario resultará aplicable a las rentas vitalicias que se perciban de los planes individuales de ahorro sistemático que cumplan los requisitos establecidos en la disposición adicional tercera de la Ley del IRPF, incluso en los supuestos en que los citados planes individuales de ahorro sistemático sean el resultado de la transformación de determinados contratos de seguros de vida formalizados con anterioridad a 1 de enero de 2007 en los que el contratante, asegurado o beneficiario sea el propio contribuyente. [16]

2.º Seguros de rentas temporales inmediatas [Art. 25.3 a) 3º Ley IRPF]

Tratándose de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el apartado anterior, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los siguientes porcentajes:

- **12 por 100**, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.
- **16 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.
- **20 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.
- **25 por 100**, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda estará sujeta a retención a cuenta.

---

(16) Véase la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del IRPF relativa a la transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático. Véase, asimismo, la disposición adicional quinta del Reglamento del IRPF relativa a la movilización total o parcial entre planes individuales de ahorro sistemático.

3.º Seguros de rentas diferidas, vitalicias o temporales [Art. 25.3 a) 4º Ley IRPF]

Régimen general

Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, en los términos comentados en el número 1.º anterior, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos para las rentas inmediatas, vitalicias o temporales, en los números 1.º y 2.º anteriores.

Dicho resultado se incrementará en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, cuya determinación vendrá dada por la diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas. Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los 10 primeros años de cobro de dicha renta si la misma es vitalicia o entre los años de duración de la misma, con el máximo de 10 años, si la renta es temporal (Art. 18 Reglamento IRPF). Para su determinación puede utilizarse la siguiente fórmula:

$\frac{(VA - PS)}{N^{o}\ años}$	Siendo: - **"VA"** el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye. - **"PS"** el importe de las primas satisfechas. - **"Nº años"** el número de años de duración de la renta temporal, con un máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años.

Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 1.º y 2.º anteriores, ya que la constitución de la renta tributó en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La parte de la renta que se considere rendimiento del capital mobiliario, por aplicación del porcentaje que corresponda, estará sujeta a retención a cuenta.

- ***Recuerde:*** *los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán en el momento de constitución de las rentas de acuerdo con lo comentado en este número. En ningún caso, resultará de aplicación este régimen de tributación cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.*

Ejemplo:

Don G.A.M. suscribió un contrato de seguro de vida de renta vitalicia diferida el día 3 de enero de 2009, satisfaciendo una prima anual de 6.000 euros pagadera el 5 de enero de cada uno de los años 2009 a 2018, ambos inclusive.

El 23 de octubre de 2018, coincidiendo con su 68 cumpleaños, comenzó a cobrar una renta vitalicia de 10.000 euros anuales.

Determinar el rendimiento neto de capital mobiliario sabiendo que, según certificación del actuario de la compañía aseguradora, el valor actual financiero actuarial de la renta vitalicia a cobrar asciende a 102.000 euros.

Solución:

El rendimiento neto de capital mobiliario vendrá dado por la suma de:

Porcentaje aplicable sobre la anualidad: 20 por 100 s/10.000	2.000
Rentabilidad hasta la constitución de la renta: (102.000 – 60.000) ÷ 10 (1)	4.200
Rendimiento de capital mobiliario: 2.000 + 4.200	6.200

Solución:

(1) La rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye (102.000 euros) y el importe de las primas satisfechas (6.000 x 10 = 60.000), se reparte linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta, por lo que a partir del año undécimo el rendimiento del capital mobiliario estará constituido exclusivamente por 2.000 euros, ya que el porcentaje aplicable en función de la edad del rentista en el momento de constitución de la renta (68 años) permanece constante durante toda la vigencia de la renta.

Régimen especial de prestaciones por jubilación e invalidez

Las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de rentas por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato.

En el supuesto de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter vivos, se integrarán en la base imponible como rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de las mismas.

En ambos supuestos, **no serán de aplicación** los porcentajes previstos en los números 1.º y 2.º anteriores. La aplicación de este régimen está condicionada, además, al cumplimiento de los siguientes requisitos (Art. 19 Reglamento IRPF):

1º Que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de antelación a la fecha de jubilación.

2º Las contingencias cubiertas deben ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre).

De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo las contingencias cubiertas por los Planes de Pensiones y por las que se satisfarán las prestaciones son las siguientes: jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual, o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez, determinadas conforme al Régimen correspondiente de Seguridad Social; muerte del partícipe o beneficiario, que puede generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad, o a favor de otros herederos o personas designadas y dependencia severa o gran dependencia del partícipe regulada en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

3º Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

- ***Importante:*** *cumpliéndose los anteriores requisitos, este régimen especial se aplica con preferencia al régimen general anteriormente comentado.*

Ejemplo:

Don J.P.N. suscribió un contrato de seguro de vida de renta vitalicia diferida el 10 de mayo del año 2010, satisfaciendo una prima anual de 5.000 euros pagadera el día 10 de mayo de cada uno de los años 2010 a 2018, ambos inclusive.

El día 13 de mayo de 2018, coincidiendo con su 65 cumpleaños y con su fecha de jubilación, comenzó a cobrar una renta vitalicia de 4.500 euros anuales.

Determinar el rendimiento neto de capital mobiliario sabiendo que, según certificación del actuario de la compañía aseguradora, el valor actual financiero actuarial de la renta vitalicia a cobrar asciende a 65.000 euros.

Solución:

Aplicando el régimen especial de prestaciones por jubilación, resulta:

Rendimiento de capital mobiliario durante los 10 primeros años de cobro de la renta:

(+)	Rentas percibidas (4.500 x 10).............	45.000
(–)	Primas satisfechas (5.000 x 9)	45.000
(=)	Rendimientos del capital mobiliario durante los 10 primeros años del cobro de la renta: 0	

Rendimiento del capital mobiliario a partir del año undécimo de cobro de la renta: 4.500 euros cada año.

4.º Extinción de rentas temporales o vitalicias en el ejercicio del derecho de rescate [Art. 25.3 a) 5º Ley IRPF]

El rendimiento del capital mobiliario en estos supuestos, siempre que las rentas no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, será el resultado de la siguiente operación:

(+)	Importe del rescate
(+)	Rentas satisfechas hasta el momento del rescate
(−)	Primas satisfechas
(−)	Cuantías que hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con lo indicado en los números anteriores
(−)	Rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas (1)
(=)	**Rendimiento del capital mobiliario**

(1) Únicamente en los supuestos en que las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos y cuando se trate de rentas cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (1 de enero de 1999) por la rentabilidad que ya tributó con anterioridad.

Cuando la extinción de la renta se produzca como consecuencia del fallecimiento del perceptor, no se genera rendimiento del capital mobiliario para el mismo.

Las prestaciones percibidas en forma de renta por fallecimiento del beneficiario están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por lo cual no tributan en el Impuesto sobre la Renta.

5.º Planes individuales de ahorro sistemático (PIAS) (disposición adicional tercera Ley IRPF)

Los planes individuales de ahorro sistemático (PIAS) se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

Instrumentación

Los recursos aportados deben instrumentarse a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.

Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del IRPF.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en la Ley del IRPF.

Forma de percepción de las prestaciones

La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Periodo mínimo de aportaciones

La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a cinco años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

Régimen transitorio: Requisito de antigüedad a efectos de tratamiento de Planes Individuales de Ahorro Sistemático de contratos de seguro formalizados antes de 1 de enero de 2015 (Disposición transitoria trigésima primera Ley IRPF)

A los Planes Individuales de Ahorro Sistemático formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2015, les será también de aplicación el requisito de cinco años (y no el de más diez años que se exigió hasta el 31 de diciembre de 2014).

No obstante, la transformación de un Plan Individual de Ahorro Sistemático formalizado antes de 1 de enero de 2015, o de un contrato de seguro de los regulados en la disposición transitoria decimocuarta de esta Ley, mediante la modificación del vencimiento del mismo, con la exclusiva finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia a una fecha que cumpla con el requisito de antigüedad de cinco años desde el pago de la primera prima exigido por las citadas disposiciones, no tendrá efectos tributarios para el tomador.

Aportación anual y total máxima

El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de **8.000 euros**, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, **el importe total** de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de **240.000 euros** por contribuyente.

Disposición de derechos económicos

En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en la Ley del IRPF en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponda a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

Los tomadores de los planes individuales de ahorro sistemático podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan individual de ahorro sistemático del que sean tomadores. La movilización total o parcial de un plan de ahorro sistemático a otro seguirá, en cuanto le sea de aplicación, el procedimiento relativo a los planes de previsión asegurados (disposición adicional quinta Reglamento IRPF).

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de la Ley del IRPF.

Tributación de la renta vitalicia asegurada

a) La rentabilidad que se ponga de manifiesto en la constitución de la renta vitalicia asegurada (diferencia entre el valor actual actuarial de la renta y la suma de las primas satisfechas) se **encuentra exenta del IRPF.**

b) La renta vitalicia que se perciba tributará de conformidad con los porcentajes establecidos para las rentas vitalicias inmediatas recogidos en la página 172 de este mismo Capítulo.

Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales percibidas a partir de 1 de enero de 2007 (Disposición transitoria quinta Ley IRPF)

De acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria quinta de la Ley del IRPF, el régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se perciban a partir de 1 de enero de 2007 distingue entre:

a) Rentas constituidas con anterioridad a 1 de enero de 1999.

La determinación de la parte de las rentas que se considera rendimiento de capital mobiliario se efectuará aplicando exclusivamente a la anualidad correspondiente los porcentajes señalados en los números 1.º y 2.º anteriores del apartado "Seguros de rentas", según se trate de rentas vitalicias o temporales, respectivamente.

Estos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de constitución de las rentas en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

En el rescate de rentas vitalicias o temporales, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta. La determinación de esta última cuantía se realizará de acuerdo con lo comentado en el número 4.º anterior del apartado "Seguros de rentas".

b) Rentas constituidas entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2006.

La determinación de la parte de las rentas que se considera rendimiento de capital mobiliario se efectuará aplicando a la anualidad los porcentajes señalados en los números 1.º y 2.º anteriores, según se trate de rentas vitalicias o temporales, respectivamente.

Estos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de constitución de las rentas en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

Adicionalmente, en su caso, se añadirá la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta. La determinación de esta última cuantía se realizará de acuerdo con lo comentado en el número 3.º anterior del apartado "Seguros de rentas".

Supuesto especial: contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, denominados "unit linked" [Art.14.2. h) de la Ley IRPF]

Los "unit linked" son seguros de vida en los que el tomador del seguro puede decidir y modificar los activos financieros en los que desea materializar las provisiones técnicas correspondientes a su seguro, asumiendo el riesgo de la inversión. En función de que estos contratos de seguros cumplan o no las condiciones establecidas en el artículo 14.2. h) de la Ley del IRPF, pueden resultarles aplicables dos regímenes tributarios diferentes:

a) Si concurre alguna de las condiciones legalmente establecidas al efecto durante toda la vigencia del contrato, el régimen fiscal aplicable es el de los contratos de seguro de vida ex-

puesto en los apartados anteriores, sin que los traspasos realizados entre los activos aptos para materializar las inversiones tengan relevancia fiscal alguna.

b) Si no se cumple ninguna de las condiciones legalmente establecidas al efecto durante toda la vigencia del contrato, el tomador del seguro **deberá imputar en cada período impositivo** como rendimiento del capital mobiliario **la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo.**

En este supuesto, el importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades de estos contratos.

Condiciones legales que deben cumplirse durante toda la vigencia del contrato para que resulte aplicable el régimen general de los contratos de seguro de vida

a) Que no se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

b) Que las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

- Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que:
  - Se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (BOE del 5).
  - Se trate de instituciones de inversión colectiva amparadas por la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo. [17]
- Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - La determinación de los activos deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora.
  - La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.
  - Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, (BOE del 5 de noviembre) y su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

    No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de alguno de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.
  - El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos en cuales debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, sin que en ningún caso pueda intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se inviertan las provisiones.
- En estos contratos, el tomador o el asegurado podrá elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados

[17] Esta Directiva derogó en su artículo 117, con efectos a partir del 1 de julio de 2011, la Directiva 85/611/CEE y estableció que las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a dicha Directiva 2009/65/CE.

de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

4. Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales [Art. 25.3 b) Ley IRPF]

En las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos en el número 1.º anterior para las rentas inmediatas vitalicias y en el número 2.º anterior para los seguros de rentas inmediatas temporales derivadas de contratos de seguros de vida.

5. Planes de Ahorro a Largo Plazo (Disposición adicional vigésima sexta Ley IRPF)

Instrumentación

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que pueden ser instrumentados de dos formas:

a) Seguros individuales de vida

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se pueden instrumentar a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida denominados **Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo**.

El **Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP)** se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de esta Ley (sistemas de previsión social), que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (SIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

b) Depósitos y contratos financieros

Los Planes de Ahorro a Largo Plazo también se pueden instrumentar **a** través de depósitos y contratos financieros integrados en una **Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo**.

La **Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP)** se configura como un contrato de depósito de dinero celebrado por el contribuyente con una entidad de crédito, con cargo a la cual se podrán constituir uno o varios depósitos de dinero, así como contratos financieros de los definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (18), en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero. Dichos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Los rendimientos se integrarán obligatoriamente en la Cuenta Individual y no se computarán a efectos del límite de 5.000 euros (19).

(18) Actualmente artículo 37.6 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24) a cuyo texto refundido han de entenderse hechas las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, conforme señala la disposición adicional única del citado Real Decreto Legislativo 4/2015.

(19) Véanse a efectos de este límite las páginas 180 y s. de este Capítulo.

La Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo deberá estar identificada singularmente y separada de otras formas de imposición. Asimismo, los depósitos y contratos financieros integrados en la Cuenta deberán contener en su identificación la referencia a esta última.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (CIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley e integrarán depósitos y contratos financieros contratados a partir de dicha fecha.

Características y requisitos

- **Número de planes por contribuyente**

Un contribuyente **sólo podrá ser titular de forma simultánea de un Plan de Ahorro a Largo Plazo** (seguro o cuenta), sin perjuicio de la posibilidad de movilizar los derechos económicos de seguros individuales de ahorro a largo plazo y de los fondos constituidos en cuentas individuales de ahorro a largo plazo de un Plan a otro.

- **Apertura y extinción**

– **La apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima** al Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP)**, o se realice la primera aportación** a la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo (CIALP), según proceda.

– **La extinción**, en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite máximo de aportaciones anuales.

A estos efectos, en el caso de Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo contratado por el contribuyente con la misma entidad.

En estos casos, la aportación de la prestación al nuevo seguro no computará a efectos del límite de 5.000 euros señalado en apartado siguiente, y para el cómputo del plazo de 5 años previsto en el artículo 7.ñ) de la Ley del IRPF para la aplicación de la exención de los rendimientos positivos de capital mobiliario se tomará como referencia la primera prima satisfecha al primer seguro por el que se instrumentó las aportaciones al Plan.

- **Aportación máxima**

Las aportaciones al Plan de Ahorro a Largo Plazo **no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales** en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan.

Si se supera esta cantidad en cualquiera de los ejercicios se pierde el derecho a la exención.

- **Forma de percepción**

La disposición por el contribuyente del capital resultante del Plan **únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total** del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

- **Capital asegurado**

La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, **al menos, un capital equivalente al 85 por 100 de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas** al depósito o al contrato financiero.

No obstante lo anterior, si la citada garantía fuera inferior al 100 por 100, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

Tributación

a) Rendimientos capital mobiliario positivos: exención

- Calificación de los rendimientos capital mobiliario de los Planes de Ahorro a largo plazo:

  – Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP): Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez (Art. 25.3 Ley IRPF)

  – Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (CIALP): Rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios (Art. 25.2 Ley IRPF)

- Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo estarán exentos siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de 5 años desde su apertura.

- Si con anterioridad a la finalización del plazo de 5 años se produce cualquier disposición del capital resultante o se incumple el límite de aportaciones anuales, el contribuyente estará obligado a integrar los rendimientos generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.

  En estos casos la entidad de crédito o aseguradora con la que el contribuyente tuviera contratado el plan de ahorro a largo plazo estará obligada a practicar retención o pago a cuenta, que ha sido en 2018 del 19 por 100 sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del Plan, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo (Art.75.4 Reglamento).

b) Rendimientos capital mobiliario negativo

Los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, **se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.**

Movilización de derechos económicos

El titular de un Plan de Ahorro a Largo Plazo podrá movilizar íntegramente los derechos económicos del seguro individual de ahorro a largo plazo y los fondos constituidos en la cuenta individual de ahorro a largo plazo a otro Plan de Ahorro a Largo Plazo del que será titular sin que ello implique la disposición de los recursos y, en consecuencia, sin pérdida del beneficio fiscal de la exención de los rendimientos de capital mobiliario positivos, siempre que la movilización cumpla determinados requisitos que establece la disposición adicional octava del Reglamento del IRPF.

No será posible la movilización en aquellos casos en los que sobre los derechos económicos o sobre los fondos recaiga algún embargo, carga, pignoración o limitación de disposición legal o contractual.

Rendimientos a integrar en la base imponible general

(Art. 25.4 Ley IRPF)

Los rendimientos que deben incluirse en la base imponible general, cuya tributación se efectúa al tipo marginal que corresponda de las escalas del IRPF, son los siguientes:

1. Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor

Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el beneficiario o perceptor de los rendimientos derivados de la propiedad intelectual sea un tercero distinto del autor como, por ejemplo, un heredero.

Los rendimientos de la propiedad intelectual percibidos por los propios autores tienen la consideración fiscal de rendimientos del trabajo, siempre que se ceda el derecho a su explotación. No obstante, cuando esta actividad suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se califican como rendimientos de actividades profesionales o artísticas.

Finalmente, cuando no se ceda el derecho a su explotación, los rendimientos se calificarán como derivados de actividades empresariales.

2. Rendimientos procedentes de la propiedad industrial

Para que los rendimientos derivados de la propiedad industrial tengan la consideración de rendimientos del capital mobiliario, es preciso que la propiedad industrial no esté afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente, ya que en este caso los rendimientos deberán incluirse entre los procedentes de dichas actividades.

3. Rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica

Al igual que en el supuesto anterior, la consideración de estos rendimientos como derivados del capital mobiliario está condicionada al hecho de que la asistencia técnica no se preste en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso los rendimientos se comprenderán entre los procedentes de la actividad económica desarrollada.

4. Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas

Siempre que el arrendamiento no constituya en sí mismo una actividad económica. En relación con el arrendamiento de bienes muebles, debe señalarse que si éstos se arriendan conjuntamente con el bien inmueble en el que se sitúan, el rendimiento obtenido se computará íntegramente entre los procedentes del capital inmobiliario.

Asimismo, debe diferenciarse entre el arrendamiento de un negocio y el de un local de negocio: si lo que se arrienda es una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas, el rendimiento percibido se computará entre los procedentes del capital mobiliario; si el objeto del arrendamiento es únicamente el local de negocio, el rendimiento se considerará procedente del capital inmobiliario.

5. Rendimientos procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador

Tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento que sean percibidos por el subarrendador, siempre que no constituyan actividad

económica. Los rendimientos percibidos por el titular del inmueble o del derecho real sobre el mismo tienen la consideración de rendimientos de capital inmobiliario.

6. Rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen

Las cantidades percibidas por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que la cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica, en cuyo caso, se califica como rendimiento de la actividad económica. [20]

Gastos deducibles [Arts. 26.1 b) Ley IRPF y 20 Reglamento]

Rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos. En estos supuestos, serán deducibles de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención, así como el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de los que procedan los ingresos.

A estos efectos, tienen la consideración de gastos deducibles los previstos como tales para los rendimientos del capital inmobiliario comentados en el capítulo anterior, con la salvedad de que no resulta de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación.

Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (Arts. 26.2 Ley IRPF y 21 Reglamento)

Rendimientos a los que se aplica

Cuando los rendimientos que se integran en la base imponible general tengan un período de generación superior a dos años, así como cuando se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, **su importe neto se reducirá en un 30 por 100**, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

A estos efectos, se consideran rendimientos del capital mobiliario, obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente los siguientes, siempre que, además, se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

---

[20] Cuando los rendimientos se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización resulta aplicable el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen cuyo comentario se realiza en las páginas 356 y ss. del Capítulo 10.

Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015: Régimen transitorio (Disposición transitoria vigésima quinta Ley IRPF)

Los rendimientos del capital mobiliario, con un período de generación superior a dos años, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015, con derecho a la aplicación de la reducción del artículo 26.2 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán seguir aplicando la reducción por irregularidad prevista en el citado artículo, con la reducción actual del 30 por 100 y el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

- ***Recuerde:*** *los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios que procedan de entidades vinculadas con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 18 de la LIS que correspondan al exceso del importe de los capitales propios cedidos a la entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última, forman parte de la base imponible general.*

Valoración de los rendimientos del capital mobiliario en especie

El perceptor deberá computar, en concepto de ingresos íntegros, **el resultado de sumar al valor de mercado del bien, derecho o servicio recibido el importe del ingreso a cuenta**, salvo en los supuestos en que dicho ingreso a cuenta le hubiera sido repercutido (Art. 43.2 Ley IRPF).

El ingreso a cuenta deberá determinarse por la persona o entidad pagadora de este tipo de retribuciones aplicando el porcentaje que corresponda al **resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o coste para el pagador del bien, derecho o servicio entregado** (Art. 103 Reglamento IRPF).

Los citados datos habrán de figurar en la certificación que, a estos efectos, la persona o entidad pagadora está obligada a facilitar al perceptor. En definitiva, los ingresos íntegros correspondientes a este tipo de retribuciones se determinarán de la siguiente forma:

Ingresos íntegros = Valor de mercado + Ingreso a cuenta no repercutido

Ejemplo:

El 30 de junio de 2018, la entidad financiera "XX" entrega a doña B.L.H., por la imposición de 60.000 euros a plazo fijo durante un año, un equipo informático cuyo coste de adquisición para la entidad bancaria ascendió a 1.200 euros. La entrega del ordenador se realiza en el momento de efectuar la imposición. El valor de mercado de dicho ordenador asciende a 1.800 euros.

Determinar el rendimiento íntegro que doña B.L.H. deberá consignar en la declaración por este concepto.

Solución:

El rendimiento íntegro fiscalmente computable por la entrega del equipo informático será:

Valor de mercado		1.800,00
más:	Ingreso a cuenta (19% s/1.440) (1)	273,60
	Ingresos íntegros	2.073,60

(1) El ingreso a cuenta ha sido determinado por la entidad financiera de acuerdo con el siguiente detalle:

- Coste de adquisición	1.200,00
- Incremento del 20%	240,00
- Base del ingreso a cuenta	1.440,00
- Importe del ingreso a cuenta (19% s/1.440)	273,60

El tipo del ingreso a cuenta aplicable en 2018 a los rendimientos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios es el 19 por 100.

Individualización de los rendimientos del capital mobiliario

(Art. 11.3 Ley IRPF)

Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos. Por lo tanto, serán los mencionados titulares quienes deberán incluir los correspondientes rendimientos en su declaración del IRPF.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad de los bienes o derechos corresponda a varias personas, los rendimientos se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad. Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como ingresos íntegros y gastos deducibles las cantidades que resulten de aplicar, respectivamente, sobre los ingresos y gastos totales producidos por el bien o derecho de que se trate, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

- ***Matrimonios:*** *los rendimientos procedentes de bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderán por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, los rendimientos procedentes de bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderán íntegramente a éste.*

Imputación temporal de los rendimientos del capital mobiliario

Regla general [Art. 14.1 a) Ley IRPF]

Los rendimientos del capital mobiliario, tanto los ingresos como los gastos, deben imputarse al período impositivo en el que sean exigibles por su perceptor, con independencia del momento en que se haya producido el cobro de los ingresos y el pago de los gastos.

Reglas especiales

Rendimientos pendientes de resolución judicial [Art. 14.2.a) Ley IRPF]

Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de un rendimiento por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía (no la mera falta de pago), los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que la sentencia judicial adquiera firmeza.

Rendimientos estimados del capital mobiliario [Art. 14.2.f) Ley IRPF]

Los rendimientos estimados del capital mobiliario se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidos. Dicho período coincidirá con aquél en que se realizó la prestación del bien o derecho generador del rendimiento.

Rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor (Art. 7.3 Reglamento IRPF)

En el caso de rendimientos de capital mobiliario derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

- ***Atención:*** *si el contribuyente opta por imputar el anticipo a cuenta a medida que vayan devengándose los derechos de autor deberá marcar la casilla **[0049]** de la página 5 de la declaración.*

Rendimientos negativos derivados de la transmisión de activos financieros (Art. 25.2 Ley IRPF)

Cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán en la base imponible del ahorro a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Las prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida e invalidez

Las prestaciones derivadas de contratos de seguro de vida e invalidez que generen rendimientos del capital mobiliario se imputarán al período impositivo que corresponda al momento en que, una vez acaecida la contingencia cubierta en el contrato, la prestación resulte exigible por el beneficiario del seguro.

Caso práctico

Matrimonio formado por don L.C.A. y doña D.Z.H., de 76 y 75 años de edad, respectivamente, casados en régimen de gananciales.

Durante el año 2018 han tenido lugar los siguientes hechos con trascendencia fiscal:

- Desde que don L.C.A. dejó su explotación directa al jubilarse, el matrimonio tiene cedido en arrendamiento un establecimiento de cafetería, propiedad de ambos. El canon arrendaticio durante el año 2018 fue de 1.300 euros mensuales, habiendo practicado el arrendatario la correspondiente retención a cuenta al efectuar cada uno de los pagos. En el arrendamiento de la cafetería se incluyen tanto el local como la totalidad de las instalaciones y el mobiliario, siendo a cargo del arrendatario la reposición del menaje, la vajilla y la ropa de mesa, así como las compras y los gastos corrientes producidos por el funcionamiento ordinario del negocio.

  La depreciación efectiva del local, adquirido en 1987 y destinado desde entonces al negocio de cafetería que el matrimonio tiene ahora arrendado, se cifra en un importe de 900 euros durante el año 2018.

  El mobiliario fue adquirido el 31 de diciembre de 2013 por un importe de 15.000 euros, siendo fiscalmente admisible en 2018 practicar una amortización del 10 por 100.

  Los gastos satisfechos por el matrimonio en relación con la cafetería durante el ejercicio 2018, arrojan los importes siguientes:

  - 1.100 euros, por una reparación de la instalación de aire acondicionado.
  - 800 euros, del recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana).
  - 360 euros, por gastos de administración.

- El 2 de mayo de 2004 suscribieron 100 obligaciones convertibles y emitidas a 14 años de la Sociedad “P.S” por su importe nominal equivalente a 6.000 euros, más el equivalente a 60 euros de comisiones y gastos.

  El tipo de interés pactado es del 7,5 por 100, pagadero anualmente durante el mes de mayo, estando adicionalmente prevista una prima de conversión, consistente en una rebaja del 20 por 100 sobre la cotización en Bolsa de las acciones de la Sociedad “P.S.” en el día de la conversión.

  El día 2 de mayo de 2018 se convirtieron las obligaciones en acciones, recibiendo 500 acciones de 6 euros, que se valoraron a estos efectos al 200 por 100. El cambio medio en la sesión de Bolsa de aquel día fue del 250 por 100.

- En 1996 adquirieron unas acciones de “T.P.S”, para cuya financiación solicitaron un préstamo bancario. En marzo de 2018 percibieron dividendos de dicha sociedad por un importe íntegro de 1.502 euros, abonando como gastos de administración y depósito de estos valores la cantidad de 90 euros.

- El 31 de diciembre de 2018 el banco TZ les comunica que, durante dicho año, ha abonado en su cuenta corriente las siguientes partidas:

  - 6.000 euros, importe del reembolso de una Letra del Tesoro que habían adquirido un año antes por 5.700 euros.
  - 37 euros, en concepto de intereses producidos por la cuenta corriente. Sobre dichos intereses abonados en mayo consta una retención de 7,03 euros.

- El 10 de julio de 2007 suscribieron por importe íntegro de 40.000 euros valores emitidos por el banco "ZZ" que tenían naturaleza de participaciones preferentes conforme a la Ley 13/1985. El 15 de octubre de 2018 se convirtieron dichos valores en obligaciones del propio banco por un importe nominal equivalente a 38.100 euros, haciéndose cargo la entidad bancaria de las comisiones y gastos inherentes a la operación.

  El 25 de noviembre de 2018 las obligaciones se canjearon por 5.000 euros en acciones del banco "ZZ". El valor de cotización de las acciones recibidas en el momento del canje era de 8,10 euros /acción

Don L.C.A. y Doña D.Z.H. optan por presentar declaración conjunta en el IRPF.

Determinar el rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible general y en la base imponible del ahorro.

Solución:

Nota previa: Al tratarse de un matrimonio en régimen de gananciales y proceder todos los ingresos de elementos patrimoniales cuya titularidad pertenece en común a ambos cónyuges, los rendimientos corresponderán por mitad a cada uno de ellos. Por lo tanto, en el supuesto de que hubieran optado por presentar declaraciones individuales, cada uno incluiría en su declaración la mitad de los ingresos fiscalmente computables y la mitad de los gastos fiscalmente deducibles que más abajo se determinan.

Sin embargo, al haber optado por declarar conjuntamente deberán acumular la totalidad de los ingresos y gastos producidos.

Solución (continuación)

1. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro

1.1 Rendimientos de las obligaciones convertibles de la sociedad "P.S"

La rentabilidad obtenida en 2018 se compone de dos partes: intereses (parte explícita) y prima de conversión (parte implícita). Por lo tanto, las obligaciones de "P.S" constituyen un activo financiero con rendimiento mixto.

a) Cupón mayo 2018:

Ingresos íntegros (7,5% s/6.000)		450,00
Retenciones (19% s/450) (1)	85,50	

b) Conversión:

Valor en Bolsa acciones recibidas (500 x 6 x 250/100)	7.500,00	
menos: Coste obligaciones entregadas (6.000 + 60 de gastos)	6.060,00	
Ingresos íntegros (7.500 – 6.060)		1.440,00
Retenciones (No sujeto a retención)		

1.2 Dividendos de acciones de "T.P.S.

Ingresos íntegros		1.502,00
Retenciones (19% s/1.502) (1)	285,38	

1.3 Reembolso Letra del Tesoro:

Valor reembolso		6.000,00
menos: Valor adquisición		5.700,00
Rendimiento íntegro (6.000 – 5.700)		300,00
Retenciones (No sujeto a retención)		

1.4 Intereses de cuenta corriente:

Ingresos íntegros		37,00
Retención (19% s/37) (1)	7,03	

1.5 Participaciones preferentes o de otros valores recibidos en sustitución de éstas

a) Conversión de participaciones preferentes en obligaciones

Valor de conversión	38.100,00	
menos: valor de adquisición participaciones preferentes	40.000,00	
Rendimientos negativos (38.100 – 40.000)	–1.900,00	

b) Canje de obligaciones en acciones

Valor en Bolsa acciones recibidas (5.000 x 8,10)	40.500,00	
menos: Coste obligaciones entregadas	38.100,00	
Rendimientos positivos (40.500 – 38.100)	2.400,00	
Retenciones (No sujeto a retención)		
Total a computar (2.400 -1.900)		500,00

Determinación del rendimiento neto total a integrar en la base imponible del ahorro

Total ingresos íntegros [450 + 1.440 + 1.502 + 300 + 37 + 500]		4.229,00
Gastos fiscalmente deducibles		90,00
Rendimiento neto = rendimiento neto reducido		4.139,00
Total retenciones soportadas (85,50 + 285,38 + 7,03) (1)	377,91	

Solución (continuación)

2. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general

Arrendamiento de la cafetería

Se trata del arrendamiento de un negocio en funcionamiento, en el que conjuntamente con el local se ceden las instalaciones, el mobiliario, la clientela, etc. Por consiguiente, el rendimiento del capital obtenido debe integrarse en la base imponible general.

La determinación del rendimiento neto se efectúa con arreglo al siguiente detalle:

Ingresos íntegros:		
- Canon arrendaticio (1.300 x 12 meses)		15.600,00
Gastos deducibles:		
- Recibo I.B.I.	800,00	
- Reparación aire acondicionado	1.100,00	
- Gastos de administración	360,00	
- Amortización local	900,00	
- Amortización mobiliario (10% s/ 15.000)	1.500,00	
Total		4.660,00
Rendimiento neto (15.600 - 4.660)		**10.940,00**
Reducción		**0**
Rendimiento neto reducido		**10.940,00**
Retenciones soportadas 19% s/15.600,00 [1]		**2.964,00**

[1] El tipo de retención aplicable en 2018 es el 19 por 100.

Las retenciones soportadas sobre los rendimientos del capital mobiliario deben incluirse en la casilla ***[0597]*** de la página 17 de la declaración.

Cumplimentación en el impreso de declaración
(páginas 4 y 5 del modelo D-100)

B Rendimientos del capital mobiliario

• Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro

	Casilla	Importe
Contribuyente que obtiene los rendimientos	0026	DECLARANTE
Intereses de cuentas, depósitos y activos financieros en general (*)	0027	487,00
Intereses de activos financieros con derecho a la bonificación prevista en la disposición transitoria 6.ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*)	0028	
Dividendos y demás rendimientos por la participación en fondos propios de entidades	0029	1.502,00
Rendimientos procedentes de la transmisión o amortización de Letras del Tesoro	0030	300,00
Rendimientos procedentes de la transmisión, amortización o reembolso de otros activos financieros (*) (Salvo que deban consignarse en la casilla [0034])	0031	1.440,00
Rendimientos procedentes de contratos de seguro de vida o invalidez y de operaciones de capitalización	0032	
Rendimientos procedentes de rentas que tengan por causa la imposición de capitales y otros rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro	0033	
Rendimientos de capital mobiliario derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes	0034	500,00
Rendimientos procedentes de seguros de vida, depósitos y contratos financieros que instrumenten Planes de Ahorro a largo plazo	0035	

(*) *Salvo que, de acuerdo con lo dispuesto en artículo 46 de la Ley del Impuesto, deban formar parte de la base imponible general.*

	Casilla	Importe
Total ingresos íntegros ([0027] + [0028] + [0029] + [0030] + [0031] + [0032] + [0033] + [0034] + [0035])	**0036**	4.229,00
Gastos fiscalmente deducibles: gastos de administración y depósito de valores negociables, exclusivamente	**0037**	90,00
Rendimiento neto ([0036] – [0037])	**0038**	4.139,00
Reducción aplicable a rendimientos derivados de determinados contratos de seguro (disposición transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto)	0039	
Rendimiento neto reducido ([0038] – [0039])	**0040**	4.139,00
Suma de rendimientos reducidos del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro (suma de las casillas [0040])	**0041**	4.139,00

• Aplicación de la disposición transitoria 4.ª de la Ley del Impuesto (datos adicionales a efectos del límite)

Cumplimentar este apartado únicamente si durante el ejercicio se obtienen capitales diferidos correspondientes a seguros de vida a cuyo rendimiento se aplique la de D.T. 4.ª.

	Casilla	Importe
Contribuyente a quien corresponde	0042	
Importe total acumulado del capital diferido percibido en 2015, 2016 y 2017 a cuyo rendimiento se aplicó la D.T. 4.ª	0043	
Importe total de los capitales diferidos correspondientes a seguros de vida percibidos en 2018 a cuyo rendimiento se aplica la D.T.4.ª	0044	

• Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general

	Casilla	Importe
Contribuyente que obtiene los rendimientos	0045	DECLARANTE
Rendimientos procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos	0046	15.600,00
Rendimientos procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo en el ámbito de una actividad económica	0047	
Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor	0048	
En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor, si opta por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos, consigne una "X"	0049	
Rendimientos procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a una actividad económica	0050	
Otros rendimientos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general	0051	
Total ingresos íntegros ([0046] + [0047] + [0048] + [0050] + [0051])	**0052**	15.600,00
Gastos fiscalmente deducibles	**0053**	4.660,00
Rendimiento neto ([0052] - [0053])	**0054**	10.940,00
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 26.2 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0055	
Rendimiento neto reducido ([0054] - [0055])	**0056**	10.940,00
Suma de rendimientos reducidos del capital mobiliario a integrar en la base imponible general (suma de las casillas [0056])	**0060**	

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones del rendimiento neto
Prestaciones en forma de capital derivadas de seguros de vida.	- En seguro de vida (CP – PS) Siendo: CP = Capital percibido PS = Primas satisfechas por supervivencia - En seguros que combinan la supervivencia con el fallecimiento o la incapacidad (CP – PS –PCR) Siendo: CP = Capital percibido PS = Primas satisfechas por supervivencia PCR= Primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad con el límite de 5% de la provisión matemática	**Régimen transitorio de contratos generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 01-01-1999** (D.T. 4ª Ley IRPF): La parte del rendimiento neto total correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31-12-1994, generado con anterioridad a 20-01-2006, se reducirá el porcentaje del 14,28% por cada año que medie entre el abono de la prima y el 31-12-1994. Para determinar dicha parte del rendimiento deberán aplicarse sucesivamente los siguientes coeficientes de ponderación: $\frac{\text{Prima x Nº años hasta el cobro}}{\sum \text{(cada prima x Nº años hasta el cobro)}}$ $\frac{\text{Días desde pago prima hasta 20-01-2006}}{\text{Días desde pago prima hasta fecha cobro}}$ **Límite máximo conjunto** del capital diferido percibido desde 1 de enero de 2015: 400.000 euros
Prestaciones de invalidez en forma de capital.	(CP – PS) * Se da este mismo tratamiento a las prestaciones derivados de seguros cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario, con ciertos requisitos.	NO
Prestaciones derivadas de operaciones de capitalización en forma de capital diferido.	(CP – PS)	NO
Rentas vitalicias inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez.	anualidad x { 40% si perceptor < 40 años 35% si perceptor 40-49 años 28% si perceptor 50-59 años 24% si perceptor 60-65 años 20% si perceptor 66-69 años 8% si perceptor 70 ó más años	NO
Rentas temporales inmediatas derivadas de seguros de vida o invalidez.	anualidad x { 12% si d.r. ≤ 5 años 16% si d.r. > 5 ≤ 10 años 20% si d.r. > 10 ≤ 15 años 25% si d.r. > 15 años siendo d.r. = duración de la renta	NO

Fiscalidad de los contratos de seguros de vida o invalidez y operaciones de capitalización

Concepto	Rendimiento neto del capital mobiliario	Reducciones del rendimiento neto
Rentas temporales o vitalicias diferidas. (1)	$a + \frac{(VA - PS)}{N}$ Siendo: a = anualidad x porcentaje según edad del perceptor o duración de la renta (el mismo de rentas temporales o vitalicias inmediatas). VA = Valor actual financiero actuarial de la renta que se constituye. PS = Importe de las primas satisfechas. N = nº de años de duración de la renta temporal, con el máximo de 10 años. Si la renta es vitalicia, se tomará como divisor 10 años. Nota: Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter vivos, el RCM será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda las rentas temporales o vitalicias inmediatas.	NO
Rentas diferidas percibidas como prestaciones por jubilación e invalidez, cuando no haya existido movilización de las provisiones durante la vigencia del seguro.	Exceso de la prestación sobre las primas satisfechas. (A partir del momento en que la cuantía de la prestación exceda del importe total de dichas primas). Nota: En el supuesto de que la renta haya sido adquirida a título gratuito inter vivos, el RCM será el exceso de la prestación sobre el valor actual actuarial de las rentas en el momento de constitución de las mismas.	NO
Extinción de rentas temporales o vitalicias por el ejercicio del derecho de rescate.	Importe del rescate + rentas satisfechas hasta el momento rescate – primas satisfechas – cuantías que hayan tributado como RCM conforme a los apartados anteriores. Nota: Cuando las rentas hayan sido adquiridas a título gratuito inter vivos o se trate de rentas constituidas antes de 01-01-1999, se restará adicionalmente la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.	Régimen transitorio (Las reducciones del régimen transitorio no resultan aplicables a los contratos de seguro cuyas rentas se hubieran constituido antes del 01-01-1999).
Seguros de vida en los que el tomador asume el riesgo de la inversión "unit linked".	A) Si no resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal (art.14.2.h, Ley IRPF). En función de que la percepción se perciba en forma de capital o de renta, se aplicarán las reglas comentadas en los anteriores apartados.	NO
	B) Si resulta de aplicación la regla especial de imputación temporal (art.14.2.h, Ley IRPF). Rendimiento neto anual = diferencia del valor liquidativo entre los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo.	NO

(1) Cuando dichas rentas se hubieran constituido con anterioridad a 01-01-1999, la rentabilidad es únicamente el resultado de aplicar los porcentajes señalados para las rentas vitalicias o temporales inmediatas, según corresponda. Véase la D.T.quinta de la Ley del IRPF.

Capítulo 6. Rendimientos de actividades económicas. Cuestiones generales

Sumario

Concepto de rendimientos de actividades económicas

(Art. 27.1 y 2 Ley IRPF)

De acuerdo con la redacción legal, el concepto de rendimientos de actividades económicas viene delimitado por la concurrencia de las siguientes notas:

- **Existencia de una organización autónoma de medios de producción o de recursos humanos.**
- **Finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.**

En particular, tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, los que procedan del ejercicio de:

• Actividades extractivas.	• Actividades de fabricación.
• Actividades de comercio.	• Actividades pesqueras.
• Actividades de prestación de servicios.	• Actividades de construcción.
• Actividades de artesanía.	• Actividades mineras.
• Actividades agrícolas, ganaderas y forestales.	• Profesiones liberales, artísticas o deportivas.

Socios de sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales

Se considerarán rendimientos de actividades económicas los rendimientos obtenidos por el contribuyente que cumplan los siguientes requisitos:

- Que procedan de una entidad en cuyo capital participe, esto es, en la que el contribuyente tenga la condición de socio.

- Que deriven de la realización de actividades profesionales.

Han de tratarse de las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades.

- Que dichas actividades profesionales estén incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

En cuanto a la actividad profesional que debe desarrollar la sociedad se incluyen tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), como cualquier otra sociedad cuyo objeto social comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Además, será necesario que la actividad desarrollada por el socio en la sociedad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

- Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos[1], o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal conforme a lo establecido en el artículo 17.1 de la Ley del IRPF.

Sin perjuicio de lo anterior y con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que al tratarse de operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. (Art. 41 Ley IRPF)

Arrendamiento de bienes inmuebles

Se considera que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Delimitación de los rendimientos de actividades económicas

Pese a ser única la definición legal de los rendimientos de actividades económicas, es preciso diferenciar dentro de los mismos los derivados del ejercicio de actividades empresariales y profesionales y, dentro de las primeras, las de naturaleza mercantil y no mercantil. La importancia de estas distinciones radica en el diferente tratamiento fiscal de unos y otros rendimientos, en aspectos tan señalados como son la sujeción a retención o a ingreso a cuenta, las obligaciones de carácter contable y registral a cargo de los titulares de dichas actividades y la declaración separada de los mismos. Desde esta última perspectiva, el modelo de declaración distingue los siguientes tipos y claves de actividades económicas:

Clave	Tipo de actividad
1	Actividades empresariales de carácter mercantil
2	Actividades agrícolas y ganaderas
3	Otras actividades empresariales de carácter no mercantil
4	Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo
5	Restantes actividades profesionales

a) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales y profesionales

La normativa reguladora del IRPF establece como reglas de diferenciación las siguientes:

Reglas generales

- **Son rendimientos de actividades profesionales** los que deriven del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda (actividades profesionales de carácter general) y Tercera (actividades profesionales de carácter artístico o deportivo) de las Tarifas del Impuesto

(1) Véase el artículo 305 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31), que delimita el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos.

sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE del 29); mientras que **son rendimientos de actividades empresariales** los que procedan de actividades incluidas como tales en la Sección Primera de las mencionadas Tarifas [Art. 95.2 a) Reglamento IRPF].

En relación con las actividades profesionales desarrolladas por entidades en régimen de atribución de rentas debe matizarse que, pese a que dichas entidades deban tributar por la Sección Primera de las Tarifas del IAE por el ejercicio de tales actividades, éstas mantienen a efectos del IRPF su carácter de actividades profesionales y no empresariales, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Con arreglo a este criterio, **son rendimientos de actividades profesionales los obtenidos, mediante el ejercicio libre de su profesión**, siempre que dicho ejercicio suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, entre otros, por: veterinarios, arquitectos, médicos, abogados, notarios, registradores, actuarios de seguros, agentes y corredores de seguros, cantantes, maestros y directores de música, expendedores oficiales de loterías, apuestas deportivas y otros juegos incluidos en la red de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado.

- **No se consideran rendimientos de actividades profesionales**, las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa por las funciones que realizan en la misma, vengan obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales y, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenden entre los rendimientos del trabajo, en cuyo apartado deben declararse (Art. 95.3 Reglamento IRPF).

- **Son rendimientos empresariales los derivados, entre otras, de las siguientes actividades**: extractivas, mineras, de fabricación, confección, construcción, comercio al por mayor, comercio al por menor, servicios de alimentación, de transporte, de hostelería, de telecomunicación, etc.

Reglas particulares

Las dificultades que pueden presentarse a la hora de calificar correctamente determinados supuestos concretos de rendimientos han propiciado que la normativa reguladora del IRPF contemple y regule específicamente los siguientes casos particulares:

- **Autores o traductores de obras** [Arts. 17.2 d) Ley IRPF y 95.2 b) 1º Reglamento]

Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, constituyen **rendimientos del trabajo**, salvo cuando dicha actividad suponga la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios, en cuyo caso los rendimientos se califican como **derivados de actividades económicas**. En el supuesto de que así suceda, los rendimientos **son empresariales** cuando los propios autores o traductores editan directamente sus obras, **y profesionales** si los autores o traductores ceden la explotación de las mismas a un tercero. Finalmente, cuando el beneficiario o perceptor de los derechos de autor sea un tercero distinto del autor o traductor (por ejemplo, herederos), constituyen para el perceptor **rendimientos del capital mobiliario**.

- **Comisionistas** [Art. 95.2 b) 2º Reglamento IRPF]

Son rendimientos profesionales los obtenidos por los comisionistas cuando su actividad se límite a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, cuando, además de la función descrita anteriormente, asuman el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles en las que participen, **el rendimiento** deberá calificarse como **empresarial**.

Constituyen **rendimientos del trabajo** los derivados de la relación laboral especial con la empresa a la que los comisionistas o agentes comerciales representan y que no suponen una ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos.

- **Profesores** [Art. 95.2 b) 3º Reglamento IRPF]

Tienen la consideración de **rendimientos** derivados de actividades **profesionales** los obtenidos por estas personas, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas que impartan, siempre que ejerzan esta actividad, bien en su domicilio, en casas particulares o en academia o establecimiento abierto, sin relación laboral o estatutaria.

Si la relación de la que procede la remuneración fuese laboral o estatutaria, los **rendimientos** se comprenderán entre los derivados **del trabajo**.

Por su parte, la enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de **actividad empresarial**.

- **Conferencias, coloquios, seminarios y similares** [Arts. 17.2 c) y 17.3 Ley IRPF]

Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares tienen la consideración de **rendimientos del trabajo**, incluso cuando dichas actividades se presten al margen de una relación laboral o estatutaria.

No obstante, cuando tales actividades supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (por ejemplo, cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y su participación en las conferencias, coloquios o cursos se corresponda con materias relacionadas directamente con el objeto de la actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de su actividad, o en los supuestos en que se intervenga como organizador de los cursos o se participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos), los rendimientos obtenidos se calificarán como rendimientos derivados del ejercicio de actividades profesionales.

b) Distinción entre rendimientos de actividades empresariales mercantiles y no mercantiles

De acuerdo con la normativa mercantil, no tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos construidos o fabricados por los artesanos se realicen por éstos en sus talleres. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles. (2)

(2) El artículo 326 del Código de Comercio dispone que no se reputarán mercantiles, entre otras, las ventas que hicieren los propietarios y labradores o ganaderos de los frutos o productos de sus cosechas o ganados, o de las especies en que se les paguen las rentas, así como las ventas que, de los objetos construidos o fabricados por los artesanos, hicieren éstos en sus talleres.

Calificación fiscal de los rendimientos obtenidos en el desarrollo de determinadas actividades

Profesores	Calificación
En academia propia	Empresarial
A domicilio, clases particulares	Profesional
En Institutos, Colegios, Universidades, etc., con relación laboral o estatutaria	Trabajo

Agentes comerciales y comisionistas	Calificación
Acercan o aproximan a las partes interesadas sin asumir el riesgo y ventura de las operaciones	Profesional
Asumen el riesgo y ventura de las operaciones mercantiles u operan en nombre propio	Empresarial
Con relación laboral (de carácter común o especial) con la empresa que representan sin ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o recursos humanos	Trabajo

Abogados	Calificación
Cantidades percibidas en turno de oficio	Profesional
Cantidades percibidas en el ejercicio libre de su profesión	Profesional
Cantidades percibidas a sueldo de una empresa (aunque figuren inscritos en sus respectivos Colegios profesionales)	Trabajo

Propiedad intelectual o industrial	Calificación
Autores que editan sus propias obras	Empresarial
Autores que no editan sus propias obras y ordenan por cuenta propia medios de producción	Profesional
Autores que no editan sus obras y no ordenan medios de producción	Trabajo

Conferencias, coloquios, seminarios y similares	Calificación
Con carácter general	Trabajo
Si existe ordenación por cuenta propia de medios de producción	Profesional

Mensajeros	**Trabajo**
Agentes, subagentes y corredores de seguros y sus colaboradores mercantiles (1)	**Profesional**
Vendedores del cupón de la ONCE	**Trabajo**
Expendedores oficiales de la red comercial de la entidad pública empresarial de Loterías y Apuestas del Estado (LAE)	**Profesional**

Farmacéuticos	Calificación
Venta de productos farmacéuticos	Empresarial
Análisis y elaboración de fórmulas magistrales	Profesional

Notarios, Registradores y Agentes de Aduanas	**Profesional**

(1) Los trabajadores de entidades aseguradoras o de los mediadores anteriores, aunque produzcan excepcionalmente algún seguro, perciben rendimientos del trabajo.

Elementos patrimoniales afectos a una actividad económica

(Arts. 29 Ley IRPF y 22 Reglamento)

De acuerdo con la normativa reguladora del IRPF anteriormente citada, los criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica son los siguientes:

1º Son bienes y derechos afectos a una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos empresariales o profesionales.

Conforme a este criterio, se consideran expresamente afectos los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

De acuerdo con lo expuesto, no pueden considerarse afectos aquellos bienes destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento o recreo.

- ***Importante:*** *en ningún caso, tienen la consideración de elementos patrimoniales afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad (acciones o participaciones) y de la cesión de capitales a terceros como, por ejemplo, todo tipo de cuentas bancarias.*

2º Los elementos afectos han de utilizarse sólo para los fines de la actividad.

Con arreglo a esta nota, no pueden considerarse afectos aquellos bienes y derechos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante.

A estos efectos, se consideran utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de la actividad.

Esta excepción no es aplicable a los automóviles de turismo y sus remolques, las motocicletas y las aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo. Estos bienes únicamente tendrán la consideración de elementos patrimoniales afectos al desarrollo de una actividad económica **cuando se utilicen exclusivamente para los fines de la misma**, sin que en ningún caso puedan considerarse afectos en el supuesto de utilizarse también para necesidades privadas, ni siquiera aunque dicha utilización sea accesoria y notoriamente irrelevante.

Sin embargo, como excepción de la excepción, se admite la utilización para necesidades privadas (siempre que sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante) sin perder por ello su condición de bienes afectos, de los automóviles de turismo y demás medios de transporte que, estando incluidos en la enumeración del párrafo anterior, se relacionan a continuación:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a desplazamientos profesionales de representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se consideran automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas, los definidos como tales en el Anexo del Real Decreto legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial y a partir del 31 de enero de 2016 en el Anexo del Real Decreto Legislativo 6/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial., así como los definidos como vehículos mixtos en dichos anexos y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

3º La utilización necesaria y exclusiva para los fines de la actividad de un bien divisible puede recaer únicamente sobre una determinada parte del mismo (afectación parcial) y no necesariamente sobre su totalidad.

Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto, sin que en ningún caso sean susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles.

La afectación parcial de un elemento patrimonial comporta importantes consecuencias fiscales ya que, los ingresos y gastos correspondientes a dicha parte del bien deben incluirse entre los correspondientes a la actividad económica a que esté afecto.

Para el cálculo del rendimiento neto de una actividad económica en estimación directa, en el caso de utilización de un inmueble en parte como vivienda habitual, en parte para el ejercicio de la actividad, debe diferenciarse entre los gastos derivados de la titularidad de la vivienda y los gastos correspondientes a los suministros del inmueble.

Tratándose de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, tales como amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, sí resultan deducibles en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble referido.

En el caso de los gastos correspondientes a suministros debe tenerse en cuenta la regla 5.ª del apartado 2 del artículo 30 de la Ley del IRPF relativa a los gastos deducibles por determinados suministros cuando el empresario o profesional ejerza su actividad en su propia vivienda habitual cuyo comentario figura en la página 230 del Capítulo 7 de este Manual.

4º No se entienden afectados aquellos elementos patrimoniales que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica (libro registro de bienes de inversión) que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

5º En caso de matrimonio, la afectación de un elemento patrimonial está condicionada a que su titularidad sea privativa del cónyuge que ejerce la actividad, o bien, que sea ganancial o común a ambos cónyuges.

Si se utiliza un elemento común o ganancial, el titular debe considerarlo plenamente afectado a la actividad, aunque el citado bien pertenezca a ambos cónyuges. Por contra, los bienes privativos del cónyuge que no ejerce la actividad económica no pueden considerarse afectos a la misma sino que tienen la consideración de elementos patrimoniales cedidos.

Ejemplos:

1. Don V.R.V., abogado en ejercicio, utiliza el ordenador de su despacho profesional para asuntos particulares en determinados días festivos.

   La utilización del ordenador, que objetivamente tiene el carácter de inmovilizado adquirido y utilizado para el desarrollo de la actividad profesional, en días inhábiles está expresamente recogida en el Reglamento como una excepción al requisito de la exclusividad de la afectación, por lo que, en este caso, el ordenador puede considerarse en su totalidad como un bien afecto.

Ejemplos (continuación):

2. Don S.A.M., taxista, suele utilizar su vehículo en ciertos días de descanso para ir al campo con su familia.

   La utilización del taxi para necesidades privadas en días inhábiles en los que se interrumpe el normal ejercicio de la actividad, no impide considerar dicho vehículo plenamente afecto a la actividad empresarial desarrollada por su titular, al tratarse de un vehículo destinado al transporte de viajeros mediante contraprestación y aparecer expresamente exceptuado del requisito de exclusividad absoluta aplicable con carácter general a los automóviles de turismo.

3. Don A.A.R., médico oftalmólogo, utiliza dos habitaciones de su vivienda exclusivamente como consulta. Dichas habitaciones, que tienen 40 m^2 y así consta en la correspondiente alta del Impuesto sobre Actividades Económicas, representan el 30 por 100 de la superficie total de la vivienda habitual. ¿Puede considerarse afectada a la actividad profesional la superficie utilizada para consulta y, consiguientemente, deducirse de los rendimientos de la actividad los gastos correspondientes a dicha superficie?

   La parte de la vivienda utilizada exclusivamente como consulta puede considerarse afectada a la actividad profesional desarrollada por su titular; por lo tanto, los gastos propios y específicos de esta parte de la vivienda pueden deducirse de los rendimientos íntegros de la actividad profesional.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio personal al patrimonio empresarial o profesional: afectación (Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento)

El patrimonio empresarial o profesional está constituido por todos aquellos bienes o derechos integrados en el ámbito organizativo de una actividad económica desarrollada por su titular. Por su parte, el patrimonio particular comprende el resto de bienes o derechos cuya titularidad corresponde igualmente al contribuyente, pero que no están afectos al desarrollo de ninguna actividad económica.

Los principios y reglas que rigen la afectación de bienes o derechos son los siguientes:

1º La incorporación de un bien a la actividad económica desde el patrimonio personal del contribuyente titular de la misma no produce alteración patrimonial a efectos fiscales mientras el bien continúe formando parte de su patrimonio.

2º El elemento patrimonial se incorpora a la contabilidad del contribuyente por el valor de adquisición que tuviese el mismo en el momento de la afectación.

Dicho valor está formado por la suma del importe real por el que se efectuó la adquisición, el coste de las inversiones y mejoras efectuadas en el elemento patrimonial y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, satisfechos por el adquirente. Dicho valor se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. (3)

Cuando la adquisición del elemento patrimonial se hubiera producido a título lucrativo por el titular de la actividad, se aplicarán las reglas anteriores, si bien como importe real de la adquisición se tomará el valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que pueda exceder del valor de mercado.

3º Se entenderá que no ha existido afectación si el elemento patrimonial se enajena antes de transcurridos 3 años desde ésta.

(3) Los componentes del valor de adquisición se comentan con mayor detalle en el Capítulo 11 de este Manual, páginas 381 y s.

Traspaso de elementos patrimoniales del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal: desafectación (Arts. 28.3 Ley IRPF y 23 Reglamento)

Los principios y reglas de la desafectación de bienes o derechos son los siguientes:

1º El traspaso de activos fijos desde el ámbito empresarial al personal del contribuyente no produce alteración patrimonial mientras el elemento patrimonial continúe formando parte de su patrimonio.

2º La incorporación del bien o derecho al patrimonio personal se efectúa por el valor neto contable del mismo a la fecha del traspaso. (4)

3º La desafectación no precisa transcurso de tiempo alguno para que se entienda consumada desde el momento en que ésta se realiza.

No obstante lo anterior, **si el elemento patrimonial desafectado se enajena antes de que hayan transcurrido 3 años desde la desafectación**, incluso cuanto ésta se hubiera producido como consecuencia del cese en la actividad, **no resultarán aplicables los porcentajes reductores** a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF en la determinación de la ganancia patrimonial obtenida. (5)

Ejemplo:

Don F.R.G., médico estomatólogo, instala su consulta el 1 de enero de 2018 en un local de su propiedad que ha permanecído alquilado desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 2016, constando dicha fecha recogida en su libro registro de bienes de inversión.

El citado local fue adquirido por don F.R.G. el día 1 de mayo de 1984 por el equivalente a 60.000 euros, abonando el titular además en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, notaría y Registro de la Propiedad, el equivalente a 5.000 euros.

Durante los años en que el local estuvo alquilado el valor de adquisición del inmueble ha sido superior al valor catastral del mismo.

Para determinar la base de la amortización, el valor del suelo se estima que asciende a un importe equivalente a 18.000 euros.

El día 31 de mayo de 2019 traslada su consulta a otro local, procediendo a alquilar de nuevo el local anterior por 900 euros mensuales.

Determinar el tratamiento fiscal de dichas operaciones y si el local puede considerarse afecto a la actividad durante el ejercicio 2018.

Solución:

1. Afectación del local (01-01-2018):

   La afectación del local comercial a la actividad profesional se entiende producida el día 1 de enero de 2018, al cumplirse a partir de dicha fecha los requisitos de utilización necesaria y exclusiva del local para el desarrollo de la actividad y de contabilización.

   La incorporación del local al libro registro de bienes de inversión debe realizarse por el siguiente valor:

Importe real de la adquisición	60.000,00
Gastos y tributos inherentes a la adquisición........................	5.000,00
Total	**65.000,00**

(4) Los componentes del valor neto contable se comentan en las páginas 422 y s. del Capítulo 11.

(5) La disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, establece un régimen especial de reducción aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos y a los desafectados con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión, adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. El comentario detallado de este régimen transitorio de reducción de las ganancias patrimoniales se contiene en las páginas 383 y ss. del Capítulo 11.

Solución (continuación):

Menos: Amortización fiscalmente deducible (01-05-1985 a 31-12-2016) **(1)**

Año 1984: (47.000 x 1,5%) x 8/12	470,00
Años 1985 a 1998: (47.000 x 1,5%) x 14	9.870,00
Años 1999 a 2002: (47.000 x 2%) x 4	3.760,00
Años 2003 a 2016: (47.000 x 3%) x 14	19.740,00
Total amortizaciones	33.840,00
Valor de afectación (65.000 – 33.840)	31.160,00

2. Desafectación del local (31-05-2019) **(2)**

Al producirse la desafectación del local el día 31 de mayo del año 2019, la incorporación del mismo al patrimonio personal del titular se efectuará por el valor neto contable del local a dicha fecha. Este valor se determina de la siguiente forma:

Valor de afectación:	31.160,00
Menos: Amortizaciones (01-01-2018 a 31-05-2019) **(3)**	
Año 2018: (13.160 x 3%)	394,80
Año 2019: (13.160 x 3%) x 5/12	164,50
Total amortizaciones	559,30
Valor neto contable (31.160,00 – 559,30)	30.600,70

(1) A efectos de determinar la base de la amortización, se ha descontado el valor del suelo (18.000 euros). Asimismo, se ha tomado como porcentaje de amortización para los años 1984 a 1998, el porcentaje del 1,5 por 100, que fue el fiscalmente deducible mientras el local estuvo arrendado en los citados años.

Para los ejercicios 1999 a 2002, el porcentaje utilizable es el 2 por 100 [Artículo 13.2, letra a) del Reglamento del Impuesto vigente en los citados ejercicios].

Para los ejercicios 2003 a 2016, el porcentaje aplicable es el 3 por 100 [para los ejercicios 2003 a 2006, artículo 13.2, letra a), del Reglamento del IRPF en la redacción dada al mismo por el Real Decreto 27/2003, de 10 de enero, y para los ejercicios 2007 a 2016, artículo 14.2, letra a) del Reglamento del IRPF].

(2) El traslado de la consulta a otro local el 31 de mayo de 2019 implica su desafectación de la actividad económica realizada por su titular. Sin embargo, el alquiler posterior del local no impide que el mismo se considere como plenamente afecto durante el período en que en él estuvo instalada la consulta (desde el 1 de enero de 2018 al 30 de mayo de 2019).

(3) Las amortizaciones fiscalmente computables coinciden con las practicadas por el titular de la actividad y corresponden al coeficiente lineal máximo de amortización para este tipo de elemento patrimonial, suponiendo que determina el rendimiento neto por estimación directa simplificada.

Coeficiente máximo para edificios, según tabla simplificada: 3 por 100. El valor del suelo (18.000 euros) no es objeto de amortización. En consecuencia, el valor amortizable es 13.160, diferencia entre 31.160 (valor de afectación) y 18.000 (valor del suelo).

Transmisiones de elementos patrimoniales afectos [Arts. 37.1 n) Ley IRPF y 40.2 y 42 Reglamento]

La transmisión de elementos patrimoniales afectos pertenecientes al inmovilizado material o intangible de la actividad económica origina ganancias o pérdidas patrimoniales que no se incluyen en el rendimiento neto de la actividad.

La cuantificación de su importe y su tributación efectiva se realiza de acuerdo con las reglas contenidas en la Ley del Impuesto para las ganancias y pérdidas patrimoniales, con la siguiente especialidad: No se pueden aplicar los coeficientes reductores aplicables a los bienes adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre 1994. (6)

(6) Véase en el Capítulo 11 el apartado dedicado a la transmisión de elementos patrimoniales afectos, páginas 421 y ss.

Método y modalidades de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

(Art. 16 Ley IRPF)

Los métodos de determinación del rendimiento neto de las actividades empresariales, mercantiles o no mercantiles, y de las profesionales son los siguientes:

- **Estimación directa**, que admite dos modalidades: **normal y simplificada**.
- **Estimación objetiva**, que se aplica como método voluntario a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Hacienda.

Sin perjuicio del comentario detallado de cada uno de los métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto en los Capítulos correspondientes del Manual, los cuadros de las páginas siguientes recogen las notas más significativas de cada uno de dichos métodos y modalidades.

▪ ***Importante:*** *El Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30) modificó la Ley del IRPF prorrogando para el período impositivo 2018 los límites fijados en los ejercicios 2016 y 2017 para la aplicación de método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.*

Métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto de actividades económicas

Estimación directa (Véase Capítulo 7)

	Estimación directa (modalidad normal) **(EDN)**	**Estimación directa** (modalidad simplificada) **(EDS)**
Ámbito de aplicación.	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: - Que el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de sus actividades supere 600.000 euros anuales en el año anterior. - Que hayan renunciado a la EDS.	Empresarios y profesionales en los que concurra alguna de estas dos circunstancias: - Que su actividad no sea susceptible de acogerse a la EO. - Que hayan renunciado o estén excluidos de la EO. Siempre que, además, el importe neto de la cifra de negocios de todas sus actividades no supere la cantidad de 600.000 euros anuales en el año anterior y no hayan renunciado a la EDS
Determinación del rendimiento neto.	(+) Ingresos íntegros. (–) Gastos deducibles. (–) Amortizaciones. (=) Rendimiento neto. (–) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. (=) Rendimiento neto reducido. (–) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes con único cliente no vinculado: * Reducción general: 2.000 euros. * Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. * Incremento adicional por discapacidad. (–) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior). (–) Reducción por inicio de actividad. (=) Rendimiento neto reducido total.	(+) Ingresos íntegros. (–) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones). (–) Amortizaciones tabla simplificada. (=) Diferencia. (–) Gastos de difícil justificación: 5% s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros)*. (=) Rendimiento neto. (–) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros. Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015. (=) Rendimiento neto reducido. (–) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado *(incompatible con gastos de difícil justificación). * Reducción general: 2.000 euros. * Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros. * Incremento adicional por discapacidad. (–) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad (incompatible con la reducción anterior). (–) Reducción por inicio de actividad. (=) Rendimiento neto reducido total.
Obligaciones registrales	Actividades mercantiles: -Contabilidad ajustada al Código de Comercio. Actividades no mercantiles: *En general, libros registros de: - Ventas e ingresos. - Compras y gastos. - Bienes de inversión. *Actividades profesionales: Además de los anteriores, Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.	En general: Libros registros de: - Ventas e ingresos. - Compras y gastos. - Bienes de inversión. Actividades profesionales: Además de los anteriores, Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

Estimación Objetiva (Véanse Capítulos 8 y 9)

<table>
<tr><th colspan="3">Estimación objetiva (EO)</th></tr>
<tr><td>Ámbito de aplicación</td><td colspan="2">Empresarios y profesionales en los que concurran:
- Que su actividad esté entre las relacionadas en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, y no excluidas de su aplicación
- Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior, no supere cualquiera de los siguientes importes:
• 250.000 euros para el conjunto de las actividades, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales.
• 125.000 euros cuando corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura al ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal.
• 250.000 euros para el conjunto de actividades agrícolas, ganaderas y forestales.
- Que el volumen de compras en bienes y servicios en el ejercicio anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, no supere la cantidad de 250.000 euros anuales (IVA excluido).
- Que la actividad no se desarrolle fuera del ámbito de aplicación del Impuesto.
- Que no hayan renunciado o estén excluidos del régimen simplificado del IVA y del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). Que no hayan renunciado al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, ni al régimen especial de la agricultura y ganadería del IGIC.
- Que ninguna actividad ejercida por el contribuyente se encuentre en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.</td></tr>
<tr><td>Determinación del rendimiento neto</td><td>RESTO DE ACTIVIDADES
Nº unidades de los módulos
(x) Rdto. anual por unidad
(=) Rdto. neto previo
(–) Minoraciones por incentivos al empleo y a la inversión
(=) Rendimiento neto minorado
(x) Índices correctores
(=) Rdto. neto de módulos
(–) Reducción general (5%)
(–) Reducción especial Lorca (20%)
(–) Gastos extraordinarios
(+) Otras percepciones empresariales
(=) Rdto. neto de la actividad
(–) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros.
<u>Régimen transitorio</u>: aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015.
(–) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad
(=) Rdto. neto reducido</td><td>AGRÍCOLAS, GANADERAS Y FORESTALES
Volumen total de ingresos
(x) Índice de rendimiento neto
(=) Rdto. neto previo
(–) Amortización del inmovilizado material e intangible (excluidas actividades forestales)
(=) Rendimiento neto minorado
(x) Índices correctores
(=) Rdto. neto de módulos
(–) Reducción general (5%)
(–) Reducción agricultores jóvenes
(–) Gastos extraordinarios
(=) Rdto. neto de la actividad
(–) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros.
<u>Régimen transitorio</u>: aplicación de esta reducción a rendimiento que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015.
(–) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros incluidas las de la actividad
(=) Rdto. neto reducido</td></tr>
<tr><td>Obligaciones registrales</td><td colspan="2">– Facturas emitidas, facturas recibidas y justificantes documentales.
<u>Si se practican amortizaciones</u>:
– Libro registro de bienes de inversión
<u>Para las actividades cuyo rendimiento neto se fija en función del volumen de operaciones</u> (agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales):
– Libro registro de ventas e ingresos</td></tr>
</table>

Obligaciones contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas

(Arts. 104.2 Ley IRPF y 68 Reglamento)

En el ámbito del IRPF las obligaciones contables y registrales de los titulares de actividades económicas se estructuran con arreglo al siguiente detalle:

- **Empresarios mercantiles en estimación directa normal**:
  - Contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad. (7)
- **Empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada**:
  - Libro registro de ventas e ingresos.
  - Libro registro de compras y gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.
- **Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades**:
  - Libro registro de ingresos.
  - Libro registro de gastos.
  - Libro registro de bienes de inversión.
  - Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.
- **Empresarios y profesionales en estimación objetiva**.
  - Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones).
  - Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determine en función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales).

  En todo caso, los titulares deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre), y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos, así como los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados.

Las entidades en régimen de atribución de rentas (8) que desarrollen actividades económicas deben llevar unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin per-

---

(7) De acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, aprobado este último por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), los libros específicos que deben llevarse son los siguientes: Libro de inventarios y Cuentas anuales, que se abrirá con el balance inicial y en el que deben hacerse constar, al menos trimestralmente, los balances de comprobación con sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las cuentas anuales, y Libro Diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. El Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE del 21) aprueba, como norma complementaria del Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de las Pymes y los criterios contables específicos para microempresas.

(8) El concepto de entidades en régimen de atribución de rentas y el régimen de atribución de rendimientos que estas entidades deben efectuar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, se comenta en las páginas 343 y ss. del Capítulo 10.

juicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

- ***Importante:*** *los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar adicionalmente los libros registro de carácter fiscal a que se refieren los puntos anteriores.*

Criterios de imputación temporal de los componentes del rendimiento neto de actividades económicas

Criterio general de imputación fiscal: principio del devengo [Arts. 14.1 b) Ley IRPF y 7 Reglamento; 11.1 y 3.1º. LIS]

La Ley del IRPF establece como principio inspirador básico en esta materia la remisión a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de determinadas especialidades contenidas en el propio Reglamento del Impuesto.

De acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, el criterio general de imputación fiscal está constituido por el principio de devengo, conforme al cual los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Criterios especiales de imputación fiscal

La Ley del Impuesto sobre Sociedades y la Ley del IRPF establecen en determinados supuestos criterios especiales de imputación fiscal diferentes del criterio general del devengo anteriormente comentado. Estos supuestos son, entre otros, los siguientes:

Operaciones a plazos [11.4 LIS]

En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que el contribuyente decida imputarlas al momento del nacimiento del derecho (criterio del devengo).

En consecuencia, la imputación se debe hacer a medida que vayan venciendo los plazos inicialmente pactados y sea exigible el pago, con independencia de que una vez alcanzado el vencimiento, se produzca o no el cobro de los mismos.

Se entienden por operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida en dicho momento la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el gasto correspondiente al deterioro del valor del derecho de crédito impagado respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible hasta que esta se realice.

Por tanto, solo resulta fiscalmente deducible el gasto correspondiente al importe vencido y no cobrado.

Lo previsto en este apartado se aplicará cualquiera que hubiere sido la forma en que se hubieren contabilizado los ingresos y gastos correspondientes a las rentas afectadas.

Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles (Art. 11.5 LIS)

No se integrarán en la base imponible aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

Reversión del deterioro de elementos que hayan sido objeto de correcciones de valor (Art. 11.6 LIS)

La reversión de un deterioro o corrección de valor de cualquier elemento patrimonial que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión.

La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Otros criterios especiales de imputación fiscal contenidos en el Reglamento del IRPF

Criterio de imputación de cobros y pagos (Art. 7.2 Reglamento IRPF)

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, con excepción de los titulares de actividades empresariales mercantiles cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, modalidad normal, obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, así como de los que, sin estar obligados a ello, lleven voluntariamente dicha contabilidad, podrán optar por el criterio de "cobros y pagos" para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de todas sus actividades.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración por el IRPF.

La opción por dicho criterio, cuya duración mínima es de tres años, perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente desarrollase alguna actividad empresarial de carácter mercantil en el método de estimación directa, modalidad normal, o llevase contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas de desarrollo del mismo.

- ***Atención:*** *los contribuyentes que determinen el rendimiento neto por estimación directa normal cuando no estén obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio (profesionales y empresarios que no tengan carácter mercantil), así como los contribuyentes en estimación directa simplificada o en estimación objetiva que opten en 2018 por el criterio de cobros y pagos para la imputación temporal de los ingresos y gastos de todas sus actividades, manifestarán dicha opción consignando una "X" en la casilla* ***[0114]*** *de la página 6 de la declaración (en el caso de actividades económicas en estimación directa), en la casilla* ***[0158]*** *de la página 7 de la declaración (si se trata de actividades económicas, excepto agrícolas, ganaderas y forestales, en estimación objetiva) y en la casilla* ***[0183]*** *de la página 8 de la declaración (en actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva). Igualmente, marcarán esta/s casilla/s* ***[0114]***, ***[0158]*** *y* ***[0183]*** *los contribuyentes que optaron por este criterio de imputación temporal en períodos impositivos anteriores y mantienen en el presente período impositivo dicha opción.*

Entidades en régimen de atribución de rentas

En el caso de entidades en régimen de atribución de rentas el cumplimiento de los requisitos para determinar el método de estimación del rendimiento de la actividad económica aplicable se determina en sede de la entidad y dicho método será aplicable a la entidad con independen-

cia del que corresponda a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o a través de otras entidades (Arts. 31 y 39 Reglamento IRPF).

Como consecuencia de ello, la contabilidad o los libros registro correspondientes a la actividad económica desarrollada por la entidad en régimen de atribución de rentas serán únicos para cada entidad, sin que los socios, comuneros o partícipes deban llevar una contabilidad o libros registro correspondientes a su participación en la entidad; siendo asimismo la contabilidad o libros registro llevados por la entidad independientes de los que corresponda llevar a los comuneros, socios o partícipes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o a través de otras entidades (Art. 68.8 Reglamento IRPF).

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que los requisitos exigidos para la aplicación del criterio de cobros y pagos, relativos al método de estimación del rendimiento de la actividad económica y obligaciones formales, deben cumplirse por la entidad, la aplicación del criterio de cobros y pagos corresponderá a la entidad, por lo que será necesario que todos sus miembros opten por dicha aplicación, sin que en consecuencia sea posible su aplicación parcial por la entidad para alguno o algunos de sus miembros.

Asimismo, al poder cumplirse los referidos requisitos por la entidad pero no por cada uno de sus miembros, y viceversa, la aplicación del criterio de cobros y pagos por la entidad será independiente del criterio de imputación temporal que corresponda a los comuneros, socios o participes por las actividades económicas desarrolladas por estos individualmente o por medio de otras entidades en atribución de rentas en que participen.

Criterio de imputación del anticipo a cuenta de la cesión de la explotación de los derechos de autor (Art. 7.3 Reglamento IRPF)

En el caso de rendimientos de actividades profesionales derivados de la cesión de la explotación de derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

Otros criterios de imputación fiscal propuestos por el contribuyente (Art. 11.2 LIS)[9]

La eficacia fiscal de criterios de imputación temporal de ingresos y gastos distintos al del devengo, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de su actividad económica, está supeditada a la aprobación de los mismos por la Administración tributaria.

A tal efecto, los contribuyentes deberán presentar una solicitud ante la Delegación correspondiente a su domicilio fiscal, en la que conste la descripción del criterio utilizado, así como su adecuación al principio de imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales resultantes de su contabilidad.

Asimismo, el contribuyente deberá exponer la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal.

- ***Importante:*** *la utilización de criterios de imputación fiscal diferentes al devengo o el cambio del criterio de imputación no podrá alterar la calificación fiscal de los ingresos computables y gastos deducibles, ni originar el que algún cobro o pago deje de computarse o que se compute nuevamente en otro ejercicio.*

---

(9) Véanse los artículos 1 y 2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Supuestos especiales de integración de rentas pendientes de imputación (Art. 14.3 y 4 Ley IRPF)

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Ahora bien, si el traslado de residencia se produce a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

Por tanto, de acuerdo con esta última regla, cuando el contribuyente pierda su condición en 2019, el período impositivo al que corresponderá la autoliquidación complementaria será el 2018, por ser el último período en que ha tenido la condición de contribuyente del IRPF.

En el caso de fallecimiento del contribuyente, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base del último período impositivo que deba declararse.

Individualización de los rendimientos de actividades económicas

(Art. 11.4 Ley IRPF)

Conforme al artículo 11.4 de la Ley del IRPF, **los rendimientos de las actividades económicas se consideran obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa dichas actividades**, presumiéndose a estos efectos, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las mismas.

En el supuesto de unidades familiares en las que alguno de sus miembros desarrolle actividades económicas, la normativa del IRPF delimita el tratamiento fiscal de las relaciones que pueden darse entre los miembros de la misma unidad familiar en relación con las siguientes cuestiones:

- Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar.
- Cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad entre miembros de la misma unidad familiar.

Prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar (Art. 30.2 2ª Ley IRPF)

Las retribuciones por el trabajo del cónyuge o de los hijos menores en la actividad económica desarrollada por el contribuyente, tienen la consideración de rendimientos del trabajo dependiente para el perceptor y de gasto deducible para el pagador, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Acreditación suficiente de que el cónyuge, o hijo menor no emancipado, del titular de la actividad económica trabaja habitualmente y con continuidad en la misma.
- Convivencia del cónyuge, o hijo menor, con el titular de la actividad.

- Existencia de contrato laboral.
- Afiliación del cónyuge, o hijo menor, al régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Existencia de retribuciones estipuladas por el trabajo desarrollado, que no pueden ser superiores (aunque sí inferiores) a las de mercado correspondientes a la cualificación profesional y trabajo desempeñado por el cónyuge o hijos menores. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Cesiones de bienes o derechos entre miembros de la misma unidad familiar

(Art. 30.2 3ª Ley IRPF)

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, **el titular de dicha actividad podrá deducir**, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse este último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada o el valor de mercado se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

- ***Importante:*** *la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica, no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

Particularidades en las actividades acogidas al método de estimación objetiva

Cuando el titular de la actividad económica determine el rendimiento neto de su actividad mediante el método de estimación objetiva, no resultan en ningún caso deducibles las retribuciones estipuladas con su cónyuge o hijos menores por el trabajo que éstos realicen al servicio de la actividad, ya que en el citado método el rendimiento neto se determina en función de signos, índices o módulos objetivos que ya prevén esta circunstancia.

Sin embargo, si el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de personal asalariado a efectos del citado método, las retribuciones estipuladas tienen para ellos el carácter de rendimientos del trabajo sujetos al Impuesto.

De modo análogo, tampoco resultan deducibles las contraprestaciones (o el valor de mercado, en su defecto) correspondientes a las cesiones de bienes o derechos que el cónyuge o los hijos menores realicen para su utilización en la actividad. Por su parte, las contraprestaciones percibidas por el cónyuge o hijos menores tienen la consideración de rendimientos del capital y como tales deben declararlas.

Capítulo 7. Rendimientos de actividades económicas. Método de estimación directa

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación del método de estimación directa

[Arts. 16.2 a) y 30.1 Ley IRPF]

La estimación directa constituye el método general para la determinación de la cuantía de los distintos componentes de la base imponible del IRPF, entre los cuales se incluyen, obviamente, los derivados del ejercicio de actividades económicas. Este método se basa en las declaraciones presentadas por el contribuyente, así como en los datos consignados en los libros y registros contables que está obligado a llevar, comprobados por la Administración tributaria.

El método de estimación directa admite dos modalidades: normal y simplificada.

Ámbito de aplicación de la modalidad normal

La modalidad normal del método de estimación directa debe aplicarse obligatoriamente en el ejercicio 2018 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, salvo que el rendimiento neto de todas ellas se determine mediante el método de estimación objetiva [(1)], siempre que se cumpla cualquiera de los dos siguientes requisitos:

- **Que el importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, supere los 600.000 euros anuales.**

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

- **Que se renuncie a la modalidad simplificada del método de estimación directa.**

Ámbito de aplicación de la modalidad simplificada (Art. 28 Reglamento IRPF)

La modalidad simplificada del método de estimación directa tiene carácter voluntario, por lo que el contribuyente puede renunciar a su aplicación. En ausencia de renuncia, esta modalidad debe aplicarse en el ejercicio 2018 para la determinación del rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, siempre que:

- **No determine el rendimiento neto de todas sus actividades por el método de estimación objetiva.** [(1)]

- **El importe neto de la cifra de negocios del año anterior, correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros anuales.**

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año, a estos únicos efectos.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos que más adelante se comentan.

- **Ninguna actividad desarrollada por el contribuyente se encuentre en la modalidad normal del método de estimación directa.**

  - ***Importante:*** *con excepción de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva, en el primer año de ejercicio de la actividad, el rendimiento neto se determinará por esta modalidad, salvo renuncia expresa a la misma, sea cual sea el importe neto de la cifra de negocios resultante al final del ejercicio.*

---

(1) Las actividades económicas susceptibles de acogerse al método de estimación objetiva y los requisitos para su inclusión pueden consultarse en los Capítulos 8 y 9, páginas 269 y ss.; y 316 y ss., respectivamente.

Determinación del importe neto de la cifra de negocios

De acuerdo con la normativa mercantil[2], el importe neto de la cifra de negocios está constituido por la diferencia entre las siguientes partidas positivas y negativas:

Partidas positivas

- El importe de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos derivados de la actividad ordinaria de la empresa, entendiendo como tal la actividad que la empresa realiza regularmente y por la que obtiene sus ingresos de carácter periódico.
- El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representen gastos para la empresa.
- El importe de las subvenciones que se concedan a la empresa individualizadamente en función y formando parte del precio de las unidades de producto vendidas o por el nivel de los servicios prestados.

El importe de las restantes subvenciones no deberá incluirse a estos efectos.

Partidas negativas

- Las devoluciones de ventas.
- Los "rappels" sobre ventas o prestaciones de servicios, así como los descuentos comerciales efectuados sobre los ingresos computados.
- El IVA y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios que deban ser objeto de repercusión, si hubieran sido computados dentro del importe de las ventas o de la prestación de servicios y deban ser objeto de repercusión.

Renuncia a la modalidad simplificada y revocación de la renuncia (Art. 29.1 Reglamento IRPF)

La renuncia deberá efectuarse **durante el mes de diciembre anterior** al inicio del año natural en que deba surtir efecto. En el año en que se inicia la actividad, la renuncia debe efectuarse con anterioridad al ejercicio efectivo de la misma.

Una vez presentada, **la renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años.** Transcurrido este plazo, **se entenderá prorrogada tácitamente** para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo citado anteriormente se revoque aquélla.

Tanto la renuncia como su revocación se efectuarán en la correspondiente declaración censal, de acuerdo con lo previsto en los artículos 9 y siguientes del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre).

La declaración podrá presentarse en los modelos de declaración censal 036/037 aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril (BOE del 10 de mayo), modificada por las Ordenes EHA/3695/2007, de 13 de diciembre (BOE del 19), EHA/3786/2008, de 29 de diciembre (BOE del 30), EHA/3111/2009, de 5 de noviembre (BOE del 20), HAP/2215/2013, de 26 de noviembre (BOE del 29), HAP/2484/2014, de 29 de diciembre (BOE del 31), HFP/417/2017, de 12 de mayo (BOE del 15) y HFP/1307/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30).

---

(2) Véanse el artículo 35.2 del Código de Comercio); la Norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), así como la Resolución, de 16 de mayo de 1991 (BOE de 18 de enero de 1992), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Exclusión de la modalidad simplificada (Art. 29.2 Reglamento IRPF)

La exclusión de la modalidad simplificada se produce por el hecho de que **el importe neto de la cifra de negocios** correspondiente al conjunto de las actividades desarrolladas por el contribuyente **supere la cuantía de 600.000 euros anuales.**

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia. En consecuencia, en el año en que se supera el importe de 600.000 euros anuales, se permanece en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Consecuencias de la renuncia o exclusión de la modalidad simplificada (Art. 29.3 Reglamento IRPF)

La renuncia o exclusión de la modalidad simplificada tiene como consecuencia que el rendimiento neto de todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente deba determinarse **durante un período mínimo de los tres años siguientes por la modalidad normal de este método.**

Incompatibilidad entre métodos y modalidades de determinación del rendimiento neto (Art. 28.3 Reglamento IRPF)

El sistema de relaciones entre los métodos de determinación del rendimiento neto, estimación directa y estimación objetiva, se caracteriza por una rígida incompatibilidad entre ellos. Así, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por el método de estimación directa, modalidad simplificada, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus restantes actividades por este mismo método, aunque se trate de actividades susceptibles de estar incluidas en el método de estimación objetiva.

De forma similar, si el contribuyente determina el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, deberá determinar el rendimiento neto de todas sus actividades por esta misma modalidad.

No obstante, **cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a la modalidad simplificada**, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, con lo que dicho año se simultaneará el método de estimación directa, modalidad normal, para la determinación del rendimiento neto de la nueva actividad y el método de estimación directa, modalidad simplificada, para el resto de actividades, tributando todas ellas en el siguiente ejercicio por estimación directa, modalidad normal, como consecuencia de la renuncia.

Entidades en régimen de atribución de rentas (Art. 31 Reglamento IRPF)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas aplicarán la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia expresa a la misma, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.

b) Que la entidad cumpla los requisitos anteriormente comentados, determinantes de la aplicación de la modalidad.

En consecuencia, la aplicación del método de estimación directa a estas entidades no depende de las circunstancias que concurran individualmente en cada uno de sus miembros, por lo que la entidad podrá determinar su rendimiento con arreglo a este método, cualquiera que sea la

situación de los socios, herederos, comuneros o partícipes en relación con las actividades que personalmente desarrollen.

La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes. Sin embargo, la revocación de dicha renuncia no requiere unanimidad, en los términos previstos por la normativa reguladora de la declaración censal.

El rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales. (3)

Ejemplo 1:

Don S.M.G. abogado, además del ejercicio libre de su profesión que viene desarrollando desde 1990, ha iniciado en 2018 el ejercicio de una actividad agrícola susceptible de estar incluida en el método de estimación objetiva.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en 2018, sabiendo que el importe neto de la cifra de negocios de su actividad profesional no ha superado en el ejercicio 2017 el importe de 600.000 euros anuales?

Solución:

El rendimiento neto de la actividad profesional debe determinarse en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber superado en el ejercicio inmediato anterior (2017) el importe neto de la cifra de negocios los 600.000 euros anuales. Asimismo, dada la incompatibilidad entre el método de estimación directa y el de estimación objetiva, la determinación del rendimiento neto de la actividad agrícola debe efectuarse también en la modalidad simplificada del método de estimación directa.

Ejemplo 2:

Don J.J.C., empresario, determina el rendimiento neto de su actividad económica en la modalidad simplificada del método de estimación directa. El día 5 de mayo de 2018 inicia una nueva actividad económica no incluida en el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y para la que renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa.

¿Cómo determinará los rendimientos netos de ambas actividades en los ejercicios 2018 y 2019?

Solución:

En el ejercicio 2018 determinará el rendimiento neto de la nueva actividad en la modalidad normal del método de estimación directa, permaneciendo en la modalidad simplificada la actividad económica que venía desarrollando. La incompatibilidad entre ambas modalidades del método de estimación directa no surtirá efectos hasta el año siguiente, 2019, en el que el rendimiento neto derivado de ambas actividades deberá determinarse en la modalidad normal del método de estimación directa.

Ejemplo 3:

Don A.V.C. inicia el día 1 de julio de 2018 una actividad empresarial a la que no resulta aplicable el método de estimación objetiva. El importe neto de la cifra de negocios en 2018 ascendió a 425.000 euros.

¿Cómo determinará el rendimiento neto de la actividad en los ejercicios 2018 y 2019?

Solución:

En el ejercicio 2018 determinará el rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa, al no haber renunciado expresamente a su aplicación.

En el ejercicio 2019 deberá aplicar la modalidad normal del método de estimación directa, ya que el importe neto de la cifra de negocios elevado al año supera los 600.000 euros anuales (425.000 x 12/6 = 850.000)

(3) Las características del régimen especial de atribución de rentas y las obligaciones de las entidades incluidas en dicho régimen se comentan con más detalle en el Capítulo 10, páginas 343 y ss.

Cálculo del rendimiento neto a integrar en la base imponible

Las operaciones necesarias para determinar la cuantía del rendimiento neto de actividades económicas que se integra en la base imponible se representan en el siguiente esquema:

Cuadro- resumen

	Estimación directa (modalidad normal) **(EDN)**	**Estimación directa** (modalidad simplificada) **(EDS)**
Fase 1ª	(+) Ingresos íntegros (−) Gastos deducibles (−) Amortizaciones **(=) Rendimiento neto**	(+) Ingresos íntegros (−) Gastos deducibles (excepto provisiones y amortizaciones) (−) Amortizaciones tabla simplificada (=) Diferencia (−) Gastos de difícil justificación: 5% s/diferencia positiva (Máximo 2.000 euros) ***** **(=) Rendimiento neto**
Fase 2ª	(−) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015 **(=) Rendimiento neto reducido**	(−) Reducción rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular cuando se imputen en un solo ejercicio (30%). Base reducción máxima: 300.000 euros Régimen transitorio: aplicación de esta reducción a rendimientos que vinieran percibiéndose de forma fraccionada con anterioridad a 1-1-2015 **(=) Rendimiento neto reducido**
Fase 3ª	(−) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado: * Reducción general * Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros * Incremento adicional por discapacidad (−) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior) (−) Reducción por inicio de actividad **(=) Rendimiento neto reducido total**	(−) Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado *****(incompatible con gastos de difícil justificación): * Reducción general * Incremento adicional para contribuyentes con rendimiento neto de la actividad inferior a 14.450 euros y rentas distintas de las anteriores, excluidas las exentas, inferiores a 6.500 euros * Incremento adicional por discapacidad (−) Reducción para contribuyentes con rentas totales inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la actividad económica (incompatible con la reducción anterior) (−) Reducción por inicio de actividad **(=) Rendimiento neto reducido total**

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto

(Arts. 28.1 y 30 Ley IRPF, 30 Reglamento; 12 a 16 LIS y 3 a 7 Reglamento IS)

La determinación del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa se realiza de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Sociedades (IS), sin perjuicio de las reglas contenidas a estos efectos en la propia Ley y Reglamento del IRPF.

En virtud de esta remisión al bloque normativo del Impuesto sobre Sociedades, la determinación del rendimiento neto debe realizarse corrigiendo, mediante la aplicación de los criterios de calificación, valoración e imputación establecidos en la citada normativa, el resultado contable determinado de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y de sus normas de desarrollo, especialmente, las contenidas en el Plan General de Contabilidad.

No obstante, dado que en el ámbito del IRPF la obligación de llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio y demás normas de desarrollo no afecta a todos los contribuyentes titulares de actividades económicas, las correcciones o ajustes de naturaleza fiscal deben practicarse de la siguiente forma:

- **Contribuyentes obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter mercantil cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad normal del método de estimación directa): **deben aplicar las correcciones y ajustes de naturaleza fiscal sobre los componentes del resultado contable**, es decir, sobre los ingresos y sobre los gastos.
- **Contribuyentes que no estén obligados a la llevanza de contabilidad ajustada al Código de Comercio** (titulares de actividades empresariales de carácter no mercantil, profesionales, artistas o deportistas, sea cual sea el método de determinación de sus rendimientos netos y titulares de actividades empresariales cuyo rendimiento neto se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa): **deben aplicar estos mismos principios fiscales a las anotaciones registrales de ingresos y gastos que constan en sus libros registro** para formular el rendimiento neto de la actividad.

En definitiva, la determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, debe efectuarse a partir de los conceptos fiscales de ingresos íntegros y gastos fiscalmente deducibles que figuran en el apartado **E_1** de la página 6 del modelo de declaración.

Para ello, deberán aplicarse los criterios fiscales de imputación, calificación y valoración que a continuación se detallan en cada una de las partidas que tienen la consideración de ingresos computables y gastos deducibles, así como los incentivos fiscales establecidos para las empresas de reducida dimensión. [(4)]

■ ***Importante:*** *a efectos de la declaración del rendimiento neto en el método de estimación directa, se consideran actividades económicas independientes la totalidad de las realizadas por el contribuyente que pertenezcan a cada uno de los siguientes grupos:*

1º Actividades empresariales de carácter mercantil.

2º Actividades agrícolas y ganaderas.

3º Otras actividades empresariales de carácter no mercantil.

4º Actividades profesionales de carácter artístico o deportivo.

5º Restantes actividades profesionales.

(4) El concepto de empresa de reducida dimensión, así como los beneficios e incentivos fiscales aplicables a las mismas en el ámbito del IRPF se comentan en las páginas 246 y ss. de este mismo Capítulo.

Cuadro-resumen: Determinación del rendimiento neto (Ingresos - Gastos)

	Estimación directa (modalidad normal)	**Estimación directa** (modalidad simplificada)
Ingresos	(+) Ingresos de explotación (+) Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias) (+) Autoconsumo de bienes y servicios (+)Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible	(+) Ingresos de explotación (+) Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias) (+) Autoconsumo de bienes y servicios (+)Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible
Gastos	(–) Consumos de explotación (–) Sueldos y salarios (–) Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular) (–) Otros gastos de personal (–) Gastos de manutención del titular en el desarrollo de su actividad (–) Arrendamientos y cánones (–) Reparaciones y conservación (–) Servicios de profesionales independientes (–) Suministros (entre otros agua, gas, electricidad, telefonía, internet) (–) Otros servicios exteriores (–) Tributos fiscalmente deducibles (–) Gastos financieros (–) Amortizaciones (–) Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales (–) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general (–) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general (–) Otros gastos fiscalmente deducibles	(–) Consumos de explotación (–) Sueldos y salarios (–) Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular) (–) Otros gastos de personal (–) Gastos de manutención del titular en el desarrollo de su actividad (–) Arrendamientos y cánones (–) Reparaciones y conservación (–) Servicios de profesionales independientes (–) Suministros (entre otros agua, gas, electricidad, telefonía, internet) (–) Otros servicios exteriores (–) Tributos fiscalmente deducibles (–) Gastos financieros (–) Amortizaciones (tabla simplificada) (–) Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales (–) Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general (–) Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general (–) Otros gastos fiscalmente deducibles
Provisiones	(–) Provisiones fiscalmente deducibles	(–) Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (límite 5% s/diferencia positiva entre ingresos y gastos anteriores con un máximo de 2.000 euros)
RENDIMIENTO NETO		

Ingresos íntegros computables

Tienen la consideración de ingresos íntegros computables derivados del ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, los siguientes:

Ingresos de explotación

Tienen esta consideración la totalidad de los ingresos íntegros derivados de la venta de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto propio de la actividad, incluidos, en su caso, los procedentes de servicios accesorios a la actividad principal. (5)

Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor de mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades(6), **el titular de la actividad deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes condiciones que respeten el principio de libre competencia.

El titular de la actividad deberá cumplir las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas en los términos y condiciones establecidos en el capítulo V del título I (artículos 13 a 16) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)

Dentro de esta rúbrica deben computarse, entre otros, los siguientes conceptos:

- Trabajos realizados para la empresa, valorados con arreglo al coste de producción de los activos fijos producidos por la propia empresa.
- Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.
- Otros ingresos de gestión.
- Indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras por siniestros que hayan afectado a productos de la explotación (existencias de mercaderías, materias primas, envases, embalajes, etc.).

  Si las indemnizaciones afectaran a elementos del activo fijo afecto, su importe no se computará como ingreso, sino que deberá formar parte del valor de enajenación de los mismos a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante.

- Subvenciones y otras ayudas públicas percibidas en el desarrollo de la actividad. Por lo que respecta a la imputación temporal de las subvenciones, es preciso distinguir entre subvenciones de capital y subvenciones corrientes:

- **Las subvenciones de capital**, que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o inicio de la actividad, así como la realización de inversiones en inmovilizado (edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

(5) Véase la norma de registro y valoración 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a ingresos por ventas y prestación de servicios.

(6) Los supuestos de vinculación se detallan en las páginas 164 y s. del Capítulo 5.

No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización, la subvención se aplicará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del activo financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. (7)

- **Las subvenciones corrientes**, que son aquellas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se devengan.
- **Las subvenciones que se concedan para financiar gastos específicos**: se imputan como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.(8)

Especialidades fiscales de determinadas subvenciones y ayudas públicas

A) Subvenciones de la Política Agraria Comunitaria y otras ayudas públicas.

La disposición adicional quinta de la Ley del IRPF establece que no se integrarán en la base imponible las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

- **La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:**

  1ª Abandono definitivo del cultivo de viñedo.

  2ª Prima al arranque de plantaciones de manzanos.

  3ª Prima al arranque de plataneras.

  4ª Abandono definitivo de la producción lechera.

  5ª Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.

  6ª Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

  7ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

- **La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria:**

  1ª Paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países.

  2ª Abandono definitivo de la actividad pesquera.

- **La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción,** por incendio, inundación o hundimiento, de elementos patrimoniales.
- **La percepción de ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera** satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas. (9)
- **La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de animales destinados a la reproducción** de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades.

Reglas para calcular la renta que no se integra en la base imponible del IRPF

Aunque la subvención o ayuda pública trata de absorber la posible pérdida experimentada en los elementos patrimoniales, en aquellos supuestos en los que el importe de estas subvenciones o ayudas sea inferior al de las pérdidas o disminuciones de valor que, en su caso, se

(7) Véase, en este Capítulo, el epígrafe "Determinación del rendimiento neto reducido", páginas 254 y ss.

(8) Véase la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad.

(9) Véase la Orden FOM/3218/2009, de 17 de noviembre (BOE del 30).

hayan producido en los elementos patrimoniales, la diferencia negativa podrá consignarse en la declaración como pérdida patrimonial.

Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

El siguiente cuadro recoge el tratamiento fiscal de estas subvenciones y ayudas públicas en función del importe percibido y del resultado producido (ganancia o pérdida patrimonial) en los elementos a los que la ayuda o subvención se refiere.

Signo de la alteración patrimonial producida (1)	Importe de la subvención o ayuda percibida	Renta que debe incluirse en la declaración
Pérdida	Mayor que la pérdida patrimonial	Ninguna
	Menor que la pérdida patrimonial	Pérdida patrimonial (diferencia entre la subvención o ayuda percibida y la pérdida experimentada)
Ganancia (2)	Cualquiera	Sólo la ganancia patrimonial obtenida

Notas al cuadro:

(1) Determinado conforme a las reglas generales del IRPF para el cálculo del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales, sin computar el importe de la ayuda o subvención.

(2) Este supuesto puede darse en aquellos casos en los que el valor de realización de los elementos patrimoniales dañados o destruidos sea superior al valor neto contable de los mismos elementos.

- **Las ayudas públicas** distintas de las anteriormente relacionadas **percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales** por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, sólo se integrarán en la base imponible en la parte que excedan del coste de reparación de los mismos.

  En ningún caso los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

Tampoco se integrarán en la base imponible del IRPF las **ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas del local en que el titular de la actividad económica ejerciera la misma**.

B) Subvenciones forestales.

De acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley del IRPF, no se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

C) Ayudas económicas a deportistas de alto nivel (Art. 4 Reglamento IRPF).

En virtud de su exención, no se incluirán entre los ingresos de las actividades profesionales que, en su caso, puedan desarrollar quienes tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva, con el límite de 60.100 euros anuales.

Autoconsumo de bienes y servicios (Art. 28.4 Ley IRPF)

Dentro de esta expresión se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el patrimonio privado del titular de la actividad o de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

La valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a dichas operaciones debe realizarse imperativamente por el valor normal de mercado de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

- ***Recuerde:*** *cuando exista contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal de mercado de los bienes cedidos o de los servicios prestados, se tomará como criterio de valoración de los ingresos el precio normal de mercado de los mismos.*

Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible (disposición adicional trigésima Ley IRPF)

Cuando el ejercicio 2018 se produzca la transmisión de elementos patrimoniales que hayan gozado de la libertad amortización prevista en la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS [(10)], para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a que, en su caso, pueda dar lugar la transmisión el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla.

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión y su importe se consignará la casilla ***[0119]*** del apartado E_1 (Rendimientos de actividades económicas en estimación directa) de la página 6 de la declaración.

Tratamiento del IVA devengado

No deberá computarse dentro de los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de la actividad empresarial o profesional, el IVA devengado cuyas cuotas deban incluirse en las declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto.

Por el contrario, deberán incluirse entre los ingresos íntegros derivados de las ventas o prestaciones de servicios, el IVA devengado y, en su caso, las compensaciones percibidas cuyas cuotas no deban incluirse en declaraciones-liquidaciones correspondientes a este impuesto. Entre otros supuestos, dicha circunstancia ocurrirá cuando la actividad económica desarrollada se encuentre en alguno de los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Gastos fiscalmente deducibles

Los requisitos y condiciones que con carácter general deben cumplir los gastos para tener la consideración fiscal de deducibles son los siguientes:

- Que estén **vinculados** a la actividad económica desarrollada. Es decir, que sean propios de la actividad.

(10) Véase el apartado sobre "Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo. Régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicar a 31 de marzo de 2012", en las páginas 244 y s. de este Capítulo.

- Que se encuentren convenientemente **justificados**. [11]
- Que se hallen **registrados** en la contabilidad o en los libros-registro que con carácter obligatorio deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas.

La declaración de los gastos deducibles se efectuará agrupando los que, habiéndose producido en el desarrollo de la actividad, tengan la consideración de fiscalmente deducibles. Dicha agrupación se realizará con arreglo a las rúbricas que figuran en el impreso de declaración (página 6 del modelo de declaración). Aquellos gastos deducibles que no aparezcan expresamente recogidos en dichas rúbricas, se reflejarán en la correspondiente a "Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)".

Consumos de explotación

Esta rúbrica recoge las adquisiciones corrientes de bienes efectuadas a terceros, siempre que cumplan los dos siguientes requisitos:

1º Que se realicen para la obtención de los ingresos.

2º Que se trate de bienes integrantes del activo corriente y que no formen parte del mismo en el último día del período impositivo o, dicho en otras palabras, que se hayan transmitido con o sin sometimiento a transformación previa.

Se consideran incluidas en este concepto, entre otras, las adquisiciones de: mercaderías, materias primas y auxiliares, combustibles, elementos y conjuntos incorporables, envases, embalajes, material de oficina, etc., consumidos en el ejercicio.

En el precio de adquisición deben incluirse los gastos adicionales, tales como los de transportes, seguro, carga y descarga y otros atribuibles directamente a la adquisición.

> El término "consumidos" hace referencia a que únicamente deben computarse como gasto los bienes aplicados a la actividad durante el ejercicio. Dicha magnitud vendrá dada por el resultado de sumar a las existencias iniciales de tales bienes, las adquisiciones realizadas durante el ejercicio, y de minorar dicha suma en el valor de las existencias finales del período.

Por lo que respecta a los **criterios valorativos de las existencias,** debe subrayarse que el valor de las finales, que debe coincidir con el valor de las iniciales del ejercicio siguiente, puede determinarse por su precio de adquisición o coste de producción, admitiéndose como criterios valorativos para grupos homogéneos de existencias el coste medio ponderado y el FIFO. [12]

Sueldos y salarios

Se comprenderán en esta rúbrica las **cantidades devengadas por terceros en virtud de una relación laboral**. Entre las mismas, se incluyen los sueldos, pagas extraordinarias, dietas y asignaciones para gastos de viajes, retribuciones en especie (incluido el ingreso a cuenta que corresponda realizar por las mismas, siempre que no se haya repercutido a los perceptores), así como los premios o indemnizaciones satisfechos (aunque resulten exentos del IRPF para el perceptor).

- **Especialidades en el IRPF de las prestaciones de trabajo entre miembros de la misma unidad familiar** (Art. 30.2.2ª Ley IRPF)

Tienen la consideración de gasto deducible las retribuciones satisfechas a otros miembros de la unidad familiar del titular, siempre que se cumplan todos los requisitos siguientes:

---

(11) Véase el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria.

(12) Véase la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), dedicada a la valoración de las existencias.

- Que el cónyuge o los hijos menores trabajen habitualmente y con continuidad en las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el titular de las mismas.

- Que el cónyuge o el hijo menor del titular de la actividad convivan con este último.

- Que exista el oportuno contrato laboral, de cualquiera de las modalidades establecidas en el Estatuto de los Trabajadores y demás disposiciones de desarrollo.

- Que exista afiliación del cónyuge o hijo menor al régimen correspondiente de la Seguridad Social.

- Que las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, correspondientes a su cualificación profesional y al trabajo realizado, no sean superiores a las de mercado. Si fueran superiores, el exceso sobre el valor de mercado no será gasto deducible para el pagador.

Las retribuciones estipuladas tienen la consideración de rendimientos del trabajo para sus perceptores a todos los efectos tributarios.

Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)

Dentro de esta partida se incluye la Seguridad Social a cargo de la empresa, así como las cotizaciones satisfechas por el titular de la actividad económica.

- **Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional** (Art. 30.2.1ª Ley IRPF)

Como regla general, las aportaciones a mutualidades de previsión social del empresario o profesional, no constituyen gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la actividad, dado que las mismas pueden reducir la base imponible del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto. (13)

No obstante, tienen la consideración de gasto deducible de la actividad las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, **con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida en cada ejercicio económico**. (14)

Cuando las aportaciones excedan de este límite, el exceso podrá ser objeto de reducción en la base imponible del IRPF, si bien sólo en la parte que tenga por objeto la cobertura de las mismas contingencias que los planes de pensiones y con los límites y requisitos que se señalan en el Capítulo 13 en el apartado correspondiente a "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social".

---

(13) Véanse, en el Capítulo 13, las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, páginas 478 y ss.

(14) Para 2018 la cotización por contingencias comunes en el RETA se regula por el artículo 130. Cinco de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) , que establece una base máxima de cotización de 3.803,70 euros mensuales y un tipo máximo de cotización de 29,80 por 100. La cuota máxima por contingencias comunes en 2018 es de 13.602,03 [0,298 x (3.803,70 x 12)]. Téngase en cuenta que la base máxima de cotización que fijaba para el ejercicio 2018 el artículo 15 de la Orden ESS/55/2018, de 26 de enero, se ha visto modificado por la Ley 6/2018, de 3 de julio.

Otros gastos de personal

Dentro de esta rúbrica pueden incluirse los gastos de formación del personal, tanto de carácter habitual como esporádico, las indemnizaciones satisfechas por rescisión de relaciones laborales [15], los seguros de accidente del personal y cualquier otro relacionado con el personal al servicio de la actividad que no pueda ser considerado como pura liberalidad.

Los gastos que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa (obsequios, cestas de Navidad, etc.) no se consideran como puras liberalidades, por lo que pueden constituir gastos deducibles.

A título de ejemplo, se recogerán también en esta rúbrica, entre otros, los siguientes:

- **Contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, serán deducibles las contribuciones o aportaciones efectuadas por el empresario o profesional en calidad de promotor de un plan de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial del que resulten partícipes o asegurados sus empleados, siempre que las mismas se imputen a cada partícipe o asegurado en la parte correspondiente, salvo que se trate de las realizadas a favor de beneficiarios de manera extraordinaria para garantizar las prestaciones en curso, como consecuencia de la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

Desde 1 de enero de 2013 se admiten los seguros colectivos de dependencia como contratos de seguros aptos para instrumentar los compromisos por pensiones asumidos por las empresas. [16]

- **Contribuciones efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, serán deducibles las contribuciones empresariales efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

1º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculan las prestaciones.

2º Que el pagador transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.

3º Que el pagador transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y a la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos enumerados anteriormente y las contingencias cubiertas sean las previstas para los planes de pensiones en su normativa reguladora.

Las **dotaciones a provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a los planes de pensiones** no constituyen gasto deducible del ejercicio en

[15] Los límites a los gastos por indemnizaciones derivadas de la extinción de relaciones laborales o mercantiles se comentan en la página 238 de este mismo Capítulo.

[16] Véase la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones en la redacción dada por la Ley 27/2011, de 1 de agosto (BOE del 2).

que se doten, sino que únicamente podrán deducirse en el ejercicio en que, por producirse la contingencia cubierta, se abonen las prestaciones.

Arrendamientos y cánones

Se entienden incluidos en esta rúbrica los gastos originados en concepto de alquileres, cánones, asistencia técnica, etc., por la cesión al contribuyente de bienes o derechos que se hallen afectos a la actividad, cuando no se adquiera la titularidad de los mismos.

- **Contratos de arrendamiento financiero "leasing"** (Art. 106 LIS)

Se establece un régimen fiscal específico para los contratos de arrendamiento financiero (17) en los que se den los siguientes requisitos:

- Que el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.

- Que tengan una duración mínima de 2 años cuando tengan por objeto bienes muebles y de 10 años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales.

  No obstante, reglamentariamente, para evitar prácticas abusivas, se podrán establecer otros plazos mínimos de duración en función de las características de los distintos bienes que puedan constituir su objeto.

- Que las cuotas de arrendamiento financiero aparezcan expresadas en los respectivos contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra y la carga financiera exigida por ella, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

- Que el importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del bien debe permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Cumplidos estos requisitos su régimen de deducibilidad fiscal es el siguiente:

a) La totalidad de la parte de las cuotas correspondiente a la **carga financiera satisfecha** a la entidad arrendadora tiene la consideración de **gasto fiscalmente deducible.**

b) La parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas a la entidad arrendadora que corresponda a la **recuperación del coste del bien** tiene la consideración de **gasto deducible** con las dos limitaciones siguientes:

1ª La cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el doble del coeficiente de amortización lineal máximo según las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En el caso de contribuyentes (empresarios o profesionales) que **tengan la consideración fiscal de <u>empresa de reducida dimensión</u>** (18), el coeficiente de amortización lineal según tablas se multiplicará por tres a estos efectos.

La tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del método de estimación directa se contiene en el artículo 12.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre,

(17) Con efectos a partir del 28 de junio de 2014, la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito (BOE del 27) define en su disposición adicional tercera el concepto de operaciones de arrendamiento financiero como "aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de cuotas. Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario".

(18) El concepto de empresa de reducida dimensión se comenta en las páginas 246 y ss. de este mismo Capítulo.

del Impuesto sobre Sociedades. En la modalidad simplificada del citado régimen, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Los excesos que, como consecuencia de esta limitación, no sean deducibles podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, con el mismo límite doble o triple del coeficiente de amortización anteriormente señalado.

2ª En el supuesto de que el objeto del contrato sea terrenos, solares y otros activos no amortizables, esta parte de la cuota no constituye gasto deducible. En caso de que tal condición concurra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada diferenciadamente en el respectivo contrato.

Ejemplo:

Don S.T.V. ejerce la actividad de fabricación de calzado y determina el rendimiento neto de dicha actividad por el método de estimación directa, modalidad normal.

El día 30 de junio de 2018 adquiere una furgoneta de reparto nueva en régimen de arrendamiento financiero ("leasing") con arreglo a las siguientes condiciones:

- Duración del contrato: 2 años.
- Cuotas anuales: 8.000 euros, de las que 600 euros representan la carga financiera y el resto corresponde a la recuperación del coste del bien.
- Opción de compra: 1.200 euros a la finalización del segundo año.
- Coste del elemento: 16.000 euros.

Determinar las cantidades que don S.T.V. podrá deducir en los ejercicios 2018 de las satisfechas por el contrato de arrendamiento financiero efectuado, sabiendo que el coeficiente de amortización lineal según tablas de la furgoneta es el 16 por 100, que la furgoneta fue puesta a disposición y entró en funcionamiento el día 1 de julio de 2018 y que la actividad económica de la que es titular tiene en el ejercicio 2018 la consideración de empresa de reducida dimensión.

Solución:

Al tener la actividad económica desarrollada la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio 2018, el titular podrá deducir de sus rendimientos íntegros los siguientes gastos fiscalmente deducibles:

Carga financiera 2018	300
Recuperación del coste del bien (cantidad satisfecha deducible)........................	3.700
Total gastos deducibles	4.000

Nota: La cantidad satisfecha correspondiente a la recuperación del coste del bien tiene en su totalidad la consideración de gasto deducible, al no superar los límites legalmente establecidos. La determinación de dicho límite se realiza de la siguiente forma:

Coeficiente lineal máximo aplicable según tablas: 16%

Coeficiente lineal máximo aplicable en 2018: (16 x 3) = 48%

Importe máximo de amortización fiscal: (48% s/16.000) x 6/12 = 3.840

- **Especialidades en el IRPF de las cesiones a la actividad económica de bienes y derechos pertenecientes de forma privativa a miembros de la unidad familiar** (Art. 30.2.3ª Ley IRPF)

Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, el titular de dicha actividad podrá deducir, para la determinación de los rendimientos de la misma, la contraprestación estipulada por dicha cesión, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse este último.

Correlativamente, la contraprestación estipulada, o el valor de mercado, se considerarán rendimiento del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

- ***Importante:*** *la utilización de elementos patrimoniales comunes a ambos cónyuges por parte del cónyuge que desarrolle una actividad económica no tiene la consideración fiscal de cesión ni genera retribución alguna entre ellos.*

Reparaciones y conservación

Se consideran gastos de conservación y reparación del activo material afecto:

- Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales.

- Los de sustitución de elementos no susceptibles de amortización y cuya inutilización sea consecuencia del funcionamiento o uso normal de los bienes en que estén integrados.

- Los de adaptación o readaptación de elementos materiales del inmovilizado, cuando no supongan incremento de su valor o capacidad productiva.

No se considerarán gastos de conservación o reparación, los que supongan ampliación o mejora del activo material y sean, por tanto, amortizables.[19]

Servicios de profesionales independientes

Se incluye dentro de este concepto el importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la actividad económica. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

Suministros

Debe incluirse dentro de este concepto el importe de los gastos correspondientes a electricidad y cualquier otro abastecimiento (agua, gas, telefonía, internet, etc.) que no tuviere la cualidad de almacenable.

- **Especialidades en el IRPF por gastos de suministros de la vivienda habitual del contribuyente que esté parcialmente afecta al desarrollo de la actividad económica** [Art. 30.2.5ª.b) Ley IRPF]

Desde 1 enero 2018, cuando el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de su actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, serán deducibles en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por 100 a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

Con anterioridad a la modificación llevada a cabo por el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE del 25) sólo se consideraban plenamente deducibles en estos casos los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones, IBI, comunidad de propietarios, etc, en proporción a la parte de la vivienda afectada al desarrollo de la actividad y a su porcentaje de titularidad en el inmueble, salvo que el contribuyente fuese arrendatario de la vivienda, en cuyo caso podía deducir el gasto correspondiente a las rentas satisfechas por el arrendamiento de la vivienda en proporción a la parte exclusivamente afectada a la actividad económica en relación con la totalidad de la misma. Por el contrario, se exigía que los gastos derivados de los suministros (agua, luz, calefacción, teléfono, conexión a Internet, etc.) se destinasen exclusivamente al ejercicio de la actividad, no pudiendo utilizarse en relación a éstos la misma regla de prorrateo que se aplicaba a los gastos derivados de la titularidad o del arrendamiento de la vivienda.

(19) Véase Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE de 8 de marzo).

Ejemplo

Don J.C.P., para el ejercicio de la actividad profesional de abogado, destina una habitación de 40 m² de su vivienda habitual.

Determinar el importe deducible de los gastos de suministros correspondientes a la parte de la vivienda afectada a la actividad profesional teniendo en cuenta que la vivienda habitual del contribuyente tiene 100 m² y los gastos anuales por suministros ascienden a 5.000 euros.

Solución:

Proporción entre los m² de la vivienda habitual destinados a la actividad respecto a su superficie total: 40 m² / 100 m² = 40%

Porcentaje de deducción = 30% x 40% = 12%

Gastos deducibles: 12% s/5.000 euros = 600 euros

Otros servicios exteriores

Se incluyen dentro de este concepto aquellos otros servicios de naturaleza diversa adquiridos para la actividad económica que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado.

Dentro de dichos servicios pueden señalarse, entre otros, los siguientes:

- Gastos en investigación y desarrollo.
- Transportes.
- Primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la empresa.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

■ ***Importante:*** *los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.*

- Otros servicios tales como gastos de oficina no incluidos en otras rúbricas

Tributos fiscalmente deducibles

Dentro de este concepto se comprenden los tributos y recargos no estatales, las exacciones parafiscales, tasas, recargos y contribuciones especiales estatales no repercutibles legalmente, siempre que incidan sobre los rendimientos computados, no tengan carácter sancionador y correspondan al mismo ejercicio que los ingresos. Son ejemplos de tributos no estatales el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondientes a la actividad económica desarrollada.

No tienen la consideración de gastos deducibles las sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Gastos financieros

Se incluyen todos los gastos derivados de la utilización de recursos financieros ajenos, para la financiación de las actividades de la empresa o de sus elementos de activo. Entre otros, tienen tal consideración los siguientes:

- Gastos de descuento de efectos y de financiación de los créditos de funcionamiento de la empresa.
- Recargos por aplazamiento de pago de deudas correspondientes a la actividad.
- Intereses correspondientes a aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, siempre que estén directamente relacionados con la actividad y correspondan al ejercicio.

Por el contrario, no tienen la consideración de gastos financieros deducibles:

- Los que supongan un mayor coste de adquisición de elementos patrimoniales.
- Los que se deriven de la utilización de capitales propios.

Limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos que superen 1 millón de euros

El artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece un límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio a la deducibilidad de los **"gastos financieros netos" cuyo importe supere 1 millón de euros.** [20]

Se entiende por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos financieros, esto es, de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos los gastos que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 LIS:

Hasta dicho importe, esto es, **hasta 1 millón de euros**, los gastos financieros netos serán, en todo caso, deducibles.

No obstante, cuando la duración de la actividad sea inferior al año, el importe, en todo caso, deducible será el que resulte de multiplicar un millón de euros por la proporción existente entre el tiempo de duración de la actividad en el período impositivo respecto del año.

Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales

El deterioro es la expresión contable de la pérdida estimada de valor de un activo, distinta para el caso de los elementos amortizables a su depreciación sistemática por el funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute (esto es, del gasto por amortización).

Desde el punto de vista contable un activo se considera deteriorado cuando su valor contable es superior a su importe recuperable, circunstancia que obliga a reconocer una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias y la correspondiente corrección valorativa.[21]

Ahora bien, a efectos fiscales la regla general es la no deducibilidad de pérdidas por deterioro con una excepción: las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores.

- **Pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores** (Art. 13.1 LIS)

Serán deducible las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del IRPF (normalmente, el 31 de diciembre) concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

---

(20) Véase la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (BOE del 17).

(21) Véase la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (BOE del 25)

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos [22]**:**

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

- ***Importante:*** *los titulares de empresas de reducida dimensión podrán, además, deducir la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores hasta el límite del 1 por 100 sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo, exceptuados aquéllos sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por insolvencias y aquéllos respecto de los que las pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles.* [23]

- **No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro** (Art. 13.2 y 20 LIS)

Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio.

Por tanto, el deterioro de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible no es fiscalmente deducible en el período impositivo en el que tiene lugar la pérdida de valor. No obstante, el artículo 20 de la LIS permite que el importe de ese deterioro se integre en la base imponible de los períodos impositivos que resten de vida útil del activo si éste se amortiza, salvo que sea objeto de transmisión o baja con anterioridad o no sea amortizable, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.

- **Régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor de determinados elementos patrimoniales** (Disposición transitoria decimoquinta LIS)

La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán como ingreso el período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta que en el artículo 13.3 de la LIS, vigente hasta 31 de diciembre de 2015, establecía que las cantidades deducidas minoran, a efectos fiscales, el valor del correspondiente inmovilizado intangible.

- ***Atención:*** *hasta el 31 de diciembre de 2015 los intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, no se amortizaban contablemente, pero si se tenía en cuenta su deterioro permitiéndose deducir, a efectos fiscales, su precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe. Esta deducción que corregía su valor fiscal no estaba condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.*

[22] Véase al respecto la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (BOE del 25).

[23] La determinación del importe deducible correspondiente a estas pérdidas se comenta en la página 251 de este mismo Capítulo.

Incentivos fiscales al mecenazgo: convenios de colaboración en actividades de interés general

Conforme al artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tiene la consideración de convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general aquél por el cual las entidades beneficiarias del mecenazgo [24], a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.

La difusión de la participación del colaborador en el marco de los citados convenios no constituye una prestación de servicios.

Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tienen la consideración de gastos deducibles para determinar el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada.

El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de los citados convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. [25]

Incentivos fiscales al mecenazgo: gastos en actividades de interés general

Conforme al artículo 26 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tienen la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica desarrollada por contribuyentes acogidos al método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, los gastos realizados para los fines de interés general a que se refiere el artículo 3.1º de la comentada Ley 49/2002.

De acuerdo con el citado artículo tienen tal consideración, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas y culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

Otros gastos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)

Además de los comentados, también podrán deducirse dentro de este concepto los demás gastos que, teniendo el carácter de fiscalmente deducibles, no figuren expresamente recogidos en

---

(24) La relación de entidades beneficiarias del mecenazgo a que se refiere el artículo 16 de la Ley 49/2002 se contiene en el Capítulo 16, páginas 593 y ss.

(25) El régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 para los donativos realizados a las entidades beneficiarias del mecenazgo se comenta en el Capítulo 16, páginas 593 y ss.

las anteriores rúbricas. A título de ejemplo, pueden citarse, entre otros, los siguientes, siempre que exista una adecuada correlación con los ingresos de la actividad.

a) Adquisición de libros, suscripción a revistas profesionales y adquisición de instrumentos no amortizables, siempre que tengan relación directa con la actividad.

b) Gastos de asistencia a cursos, conferencias, congresos, etc., relacionados con la actividad.

c) Determinadas cuotas satisfechas por el empresario o profesional a corporaciones, cámaras y asociaciones empresariales legalmente constituidas.

- **Especialidades en el IRPF de los gastos por primas de seguro de enfermedad** [Art. 30.2.5ª.a) Ley IRPF]

Tienen la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa, las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él.

El **límite máximo** de deducción será de:

- **500 euros** por cada una de las personas señaladas anteriormente
- **1.500 euros** por cada una de ellas con discapacidad

- **Especialidades en el IRPF por gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica** [Art. 30.2.5ª.c) Ley IRPF]

Los contribuyentes podrán deducir para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica en estimación directa los gastos de manutención que cumplan los siguientes **requisitos:**

- Que sean gastos del propio contribuyente.
- Que se realicen en el desarrollo de la actividad económica. Es decir, que sean propios de la actividad.
- Que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería.
- Que se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago.
- Que no superen los límites cuantitativos que reglamentariamente se establece el artículo 9.A.3.a) del Reglamento del IRPF para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores. Dichos límites son:

	España	Extranjero
Pernoctando en municipio distinto: (*)	53,34 euros/día	91,35 euros/día
Sin pernoctar en municipio distinto:	26,67 euros/día	48,08 euros/día

(*) Debe tratarse de un municipio distinto del lugar de trabajo habitual del contribuyente y del que constituya su residencia.

El exceso sobre dichos importes no podrá ser objeto de deducción.

La remisión que la Ley del IRPF realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, contenida en el artículo 9 del Reglamento del IRPF, se circunscribe a los **límites cuantitativos** establecidos para dichos gastos de manutención, sin

que, en consecuencia, en dicha remisión se contemplen gastos distintos a los de manutención, como los gastos de estancia, ni otros aspectos regulados en el artículo 9 respecto a los gastos de manutención distintos a sus límites cuantitativos, dada su distinta naturaleza, teniendo en cuenta que las dietas constituyen asignaciones efectuadas por el empresario al trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; mientras que los gastos deducibles por manutención del empresario o profesional a que se refiere el artículo 30.2.5ª de la Ley del IRPF, son gastos en que incurre el propio empresario o profesional, en desarrollo de su actividad económica.

- ***Importante:*** *el contribuyente deberá conservar, durante el plazo máximo de prescripción, aportando cuando sea requerido al efecto, los justificantes de los gastos para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma.*

Provisiones y otros gastos

a) Modalidad normal

De acuerdo con lo dispuesto en el 14 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, **serán deducibles por este concepto los siguientes gastos:**

– Los correspondientes a actuaciones medioambientales cuando se correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria.

– Los gastos inherentes a los riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión serán deducibles hasta el importe necesario para determinar un saldo de la provisión no superior al resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores en relación a las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

Esta misma regla se aplicará a las dotaciones para la cobertura de gastos accesorios por devoluciones de ventas.

Las entidades de nueva creación también podrán deducir las dotaciones comentadas anteriormente por riesgos derivados de las garantías de reparación y revisión, mediante la fijación del porcentaje allí referido, respecto de los gastos y ventas realizados en los períodos impositivos que hubieran transcurridos.

No serán deducibles por el concepto de provisiones los siguientes gastos:

- Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (Art. 14.1 LIS).

  Estos gastos serán fiscalmente deducibles en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

- Los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida (Art. 14.2 LIS).

  No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así

como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Igualmente serán deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones. [26]

- Los siguientes gastos asociados a provisiones

a) Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas.

b) Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.

c) Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.

d) Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.

e) Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

- ***Importante:*** *los gastos que, de conformidad con los dos apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.*

b) Modalidad simplificada (Art. 30.2ª Reglamento IRPF)

El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificarán exclusivamente aplicando **el porcentaje del 5 por 100 sobre el rendimiento neto positivo con carácter general** (la diferencia positiva entre los ingresos íntegros y los demás gastos fiscalmente deducibles incluidas las amortizaciones), excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales.

El porcentaje del 5 por 100 se aplica actividad por actividad pero el importe máximo que se puede deducir el contribuyente en todas sus actividades por este concepto no puede superar 2.000 euros.

En el supuesto de tributación conjunta, el límite máximo de 2.000 euros se aplica para todos miembros de la unidad familiar que determinen el rendimiento neto por estimación directa simplificada.

En el caso **actividades desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas** la deducción en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación se aplicará individualmente por cada contribuyente o socio, heredero, comunero o partícipe sobre el rendimiento neto de la actividad económica que le corresponde en función de su porcentaje de participación en la entidad, aplicándose el límite de 2.000 euros sobre dicha cantidad. Ahora bien, si el contribuyente desarrolla otras actividades económicas en estimación directa simplificada, el límite de 2.000 euros se aplicará a la suma de las deducciones correspondientes a cada una de dichas actividades, reduciéndose el exceso de forma proporcional al rendimiento neto de cada una de ellas.

- ***Importante:*** *el porcentaje del 5 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación es incompatible con la aplicación de la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas contemplada en el artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF y 26.1 del Reglamento del citado impuesto, que más adelante se comenta. En consecuencia, cuando el contribuyente opte por aplicar la citada reducción no resultará aplicable el porcentaje del 5 por 100 y a la inversa.*

---

(26) Véase en este mismo Capítulo como gasto deducible dentro de subapartado "Otros gastos de personal" las contribuciones a planes de pensiones o a planes de previsión social empresarial y las contribuciones efectuadas para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, páginas 227 y ss.

Gastos fiscalmente no deducibles

De acuerdo con lo dispuesto en el **artículo 15 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades,** no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- Los que representen una retribución de los fondos propios.

  Tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

  Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

- Las pérdidas del juego.

- Los donativos y liberalidades.

  No tienen tal consideración los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

  No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por 100 del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

- Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

- Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

- Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor, del mayor de los siguientes importes:

  - 1.000.000 de euros, o

  - El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza

mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio. con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

- Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100.
- Las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional que den derecho a reducir la base imponible del contribuyente con arreglo a los requisitos y límites establecidos a tal efecto (artículo 30.2.1º Ley IRPF). (27)

Tratamiento del IVA soportado

No se incluirá dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas resulten deducibles en las autoliquidaciones de este impuesto.

Por el contrario, deberá incluirse dentro de los gastos deducibles de la actividad económica desarrollada el IVA, incluido, en su caso, el recargo de equivalencia, soportado en dichas operaciones, cuyas cuotas no resulten deducibles en las autoliquidaciones de este impuesto. Entre otros supuestos, dicha circunstancia se producirá cuando la actividad económica desarrollada esté sometida a los siguientes regímenes especiales del IVA:

- Régimen Especial del Recargo de Equivalencia.
- Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca.

Por su parte, el IVA soportado correspondiente a la adquisición de elementos del inmovilizado afecto a la actividad que no resulte deducible en este último impuesto, debe integrarse como mayor valor de adquisición de dichos elementos, por lo que su consideración como gasto en el IRPF se efectuará a través de las correspondientes amortizaciones.

Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles

Las amortizaciones **constituyen una de las partidas de gasto deducible en la determinación del resultado contable**.

Se incluye dentro de este concepto el importe del deterioro de los bienes y derechos del inmovilizado material e intangible e inversiones inmobiliarias afectos a la actividad, siempre que el mismo responda a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

La deducibilidad fiscal de las amortizaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículos 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y en los artículo 3 a 7 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11), está condicionada al cumplimiento de una serie de requisitos y reglas generales entre las que cabe señalar los siguientes:

(27) Véanse, en el Capítulo 13, las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, páginas 478 y s. Véase también en relación a gastos fiscalmente deducibles las especialidades de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional que se comentan en la página 226 de este Capítulo.

A) Requisitos generales

- **Efectividad de la amortización**

La amortización anual debe recoger la efectiva depreciación del elemento en ese mismo período. Se entiende que la depreciación es efectiva cuando:

a) Sea el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal que establece a partir de 1 de enero de 2015 la tabla de amortización que recoge el artículo 12.1.a) de la LIS. [28]

Régimen transitorio (disposición transitoria decimotercera LIS): Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la nueva tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Asimismo, aquellos contribuyentes que estuvieran aplicando un método de amortización distinto al resultante de aplicar los coeficientes de amortización lineal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y, en aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley les correspondiere un plazo de amortización distinto, podrán optar por aplicar el método de amortización lineal en el período que reste hasta finalizar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Finalmente, para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004 aplicarán los coeficientes de amortización lineal máximos previstos en esta Ley, multiplicados por 1,1.

Tabla de coeficientes de amortización lineal [artículo 12.1.a) de la LIS]

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo máximo
Obra civil		
Obra civil general	2 por 100	100 años
Pavimentos	6 por 100	34 años
Infraestructuras y obras mineras	7 por 100	30 años
Centrales		
Centrales hidráulicas	2 por 100	100 años
Centrales nucleares	3 por 100	60 años
Centrales de carbón	4 por 100	50 años
Centrales renovables	7 por 100	30 años
Otras centrales	5 por 100	40 años
Edificios		
Edificios industriales	3 por 100	68 años
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4 por 100	50 años
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7 por 100	30 años
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2 por 100	100 años

(Continúa)

[28] Véase también el artículo 4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo máximo
Instalaciones		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía....	5 por 100	40 años
Cables...	7 por 100	30 años
Resto instalaciones	10 por 100	20 años
Maquinaria	12 por 100	18 años
Equipos médicos y asimilados..	15 por 100	14 años
Elementos de transporte		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8 por 100	25 años
Buques, aeronaves..	10 por 100	20 años
Elementos de transporte interno..	10 por 100	20 años
Elementos de transporte externo..	16 por 100	14 años
Autocamiones..	20 por 100	10 años
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10 por 100	20 años
Lencería..	25 por 100	8 años
Cristalería..	50 por 100	4 años
Útiles y herramientas..	25 por 100	8 años
Moldes, matrices y modelos	33 por 100	6 años
Otros enseres	15 por 100	14 años
Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas		
Equipos electrónicos	20 por 100	10 años
Equipos para procesos de información	25 por 100	8 años
Sistemas y programas informáticos...	33 por 100	6 años
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33 por 100	6 años
Otros elementos	10 por 100	20 años

b) Sea el resultado de aplicar un porcentaje constante (29) sobre el valor pendiente de amortización. Dicho porcentaje constante se determinará ponderando el coeficiente de amortización lineal obtenido a partir del período de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas, por los siguientes coeficientes:

1º 1,5, si el elemento tiene un período de amortización inferior a 5 años.

2º 2, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 5 años e inferior a 8 años.

3º 2,5, si el elemento tiene un período de amortización igual o superior a 8 años.

El porcentaje constante así determinado no podrá ser inferior al 11 por 100.

El importe pendiente de amortizar en el período impositivo en que se produzca la conclusión de la vida útil se amortizará en dicho período impositivo.

Los edificios, mobiliario y enseres no podrán amortizarse mediante el método de amortización según porcentaje constante.

(29) Véase el artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

c) Sea el resultado de aplicar el método de los números dígitos.[30]

La suma de dígitos se determinará en función del período de amortización que podrá ser cualquiera de los comprendidos entre el período máximo y el que se deduce del coeficiente de amortización lineal máximo según la tabla de amortización oficialmente aprobada.

Los edificios, el mobiliario y los enseres no podrán acogerse a la amortización mediante números dígitos.

d) Se ajuste a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración tributaria. [31]

e) El contribuyente justifique su importe.

- **Contabilización de las dotaciones**

Para los empresarios no mercantiles y los profesionales este requisito se referirá a la anotación en su libro registro de bienes de inversión de la cuota de amortización anual correspondiente a cada uno de dichos bienes.

B) Reglas de amortización

- **Base de la amortización**

La base de la amortización está constituida por el precio de adquisición del elemento, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, o por su coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. En el supuesto de adquisición de bienes y posterior afectación a la actividad económica desarrollada, la amortización tomará como base el valor de adquisición que tuviesen los bienes en el momento de la afectación.

- **Inicio del cómputo de la amortización**

La amortización se efectuará a partir de la puesta en condiciones de funcionamiento del elemento si pertenece al inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, o desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos si pertenece al inmovilizado intangible.

- **Amortización del inmovilizado intangible**

A partir de 1 de enero de 2016 todos los inmovilizados intangibles pasan a considerarse activos de vida útil definida y son amortizables aplicándose los siguientes criterios:

– Con carácter general, el inmovilizado intangible se amortizará atendiendo a su vida útil.

– No obstante, cuando la misma no pueda estimarse de manera fiable, la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

Asimismo, la amortización del fondo de comercio será deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100). [32]

Ahora bien ha de tenerse en cuenta que el artículo 39 del Código de Comercio en la redacción dada por la disposición final primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE del 21) aplicable a los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2016, dispone

[30] Véase el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

[31] Véase el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

[32] Respecto al régimen transitorio para la reversión del deterioro de valor del inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, véase el comentario que figura en la página 233 de este Capítulo.

que los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y que cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de 10 años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

En el caso del fondo de comercio, el citado artículo 39 del Código de Comercio señala que únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso y se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.

Como consecuencia de lo anterior en los inmovilizados intangibles en los que no pueda estimarse de manera fiable su vida útil y en el caso del fondo de comercio, la amortización contable será del 10 por 100 mientras que la amortización fiscal será del 5 por 10, por lo que en los ejercicios undécimo al vigésimo no habrá gasto contable por amortización, pero sí amortización fiscal.

- **Elementos patrimoniales usados**

En el caso **de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados**, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si se toma como base de la amortización el valor de adquisición del elemento usado, el coeficiente máximo utilizable será el doble del coeficiente de amortización lineal máximo fijado en la tabla de amortización.

b) Si se toma como base de amortización el precio de adquisición o coste de producción originario, se aplicará el coeficiente de amortización lineal máximo fijado en las tablas de amortización para dicho elemento.

c) Si no se conoce el precio de adquisición o coste de producción originario, el contribuyente podrá determinar aquél pericialmente, y una vez fijado, se procederá de acuerdo con lo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no tendrán la consideración de elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años.

- **Exceso de amortizaciones**

La dotación en un ejercicio de amortizaciones superiores a las permitidas fiscalmente no constituye gasto deducible, sin perjuicio de que el exceso pueda serlo en períodos posteriores.

▪ ***Importante:*** *el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28) estableció para los contribuyentes que no cumplían los requisitos para ser considerados de empresas de reducida dimensión, una limitación a la deducibilidad de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias en los ejercicios 2013 y 2014 de hasta el 70 por 100 del importe que hubiera resultado fiscalmente deducible por aplicación de los sistemas generales de amortización o el previsto para elementos del inmovilizado intangible con vida útil definida. La amortización contable que no resultó fiscalmente deducible (el 30 por 100) se puede deducir desde 2015 de forma lineal durante un plazo de diez años u, opcionalmente, durante la vida útil del elemento patrimonial.*[33]

[33] La disposición derogatoria.2.z) de la LIS declara vigente el artículo 7 de la Ley 16/2012 en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades.

C) Supuestos de libertad de amortización

Dentro de los incentivos fiscales establecidos en relación con las amortizaciones para los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad económica en el método de estimación directa, modalidad normal o simplificada, la libertad de amortización resulta aplicable en los siguientes supuestos:

Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo. Régimen transitorio para las cantidades pendientes de aplicar a 31 de marzo de 2012 (disposición adicional trigésima LIRPF y disposición transitoria decimotercera LIS)

Ámbito de aplicación

El régimen transitorio es aplicable por los contribuyentes del IRPF que a 31 de marzo de 2012 tuvieran cantidades pendientes de aplicar por las siguientes inversiones que hayan gozado de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS:

- **Inversiones realizadas en los años 2009 y 2010** a las que resulte aplicable **la libertad de amortización con mantenimiento de empleo** de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo (BOE del 13).
- **Inversiones realizadas desde el 1 de enero de 2011 hasta el 30 de marzo de 2012** a las que resulte aplicable **la libertad de amortización sin mantenimiento de empleo** de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo (BOE del 3).

  Este último régimen de libertad de amortización también era aplicable a las inversiones realizadas entre el 3 de diciembre de 2010 y el 31 de diciembre 2010 cuando la entidad no hubiera cumplido con el requisito de mantenimiento del empleo.

Contenido del régimen transitorio

Los contribuyentes que, a 31 de marzo de 2012, no hubieran amortizado en su totalidad la inversión realizada por este concepto podrán seguir aplicando las cantidades que tenga pendientes en las condiciones y con los requisitos establecidos por la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, según redacción dada por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril y por el Real Decreto-ley 13/2010.

Límite en la aplicación de las cantidades pendientes

Las cantidades pendientes de amortizar podrán aplicarse con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción de las cantidades pendientes y, en su caso, a la minoración del 5 por 100 por provisiones y gastos de difícil justificación prevista para la modalidad simplificada de estimación directa.

- ***Importante:*** *este límite también resulta aplicable a las inversiones realizadas hasta el 31 de marzo de 2012 que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a dos años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que resulte de aplicación cualquiera de los regímenes de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS.*

Consecuencias de aplicación de la libertad de amortización en la transmisión de elementos patrimoniales

La transmisión en 2018 de elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización de la disposición adicional undécima del texto refundido de la LIS, tiene dos consecuencias:

1º. En el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial [34] el valor de adquisición no se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado la libertad de amortización.

2º. El exceso entre el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas y el importe de las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquella tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión. [35]

Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo realizadas por empresas de reducida dimensión (Arts. 102 LIS)

El comentario de la libertad de amortización aplicable a los titulares de empresas que tengan la consideración de reducida dimensión, se contiene en la página 248 de este mismo Capítulo.

Libertad de amortización en los supuestos contemplados en el artículo 12.3 de la LIS

De acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 de la LIS podrán amortizarse libremente:

– Los elementos del **inmovilizado material e intangible**, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Los edificios podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

– Los **gastos de investigación y desarrollo** activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización.

– Los elementos del **inmovilizado material o intangible de las entidades que tengan la calificación de explotaciones asociativas prioritarias** de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su reconocimiento como explotación prioritaria.

– Los elementos del inmovilizado material nuevos, **cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo**. Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

Especialidades fiscales de las amortizaciones en la modalidad simplificada (Art. 30.1ª Reglamento IRPF)

Sin perjuicio de lo anteriormente comentado para la libertad de amortización, las amortizaciones del inmovilizado material **se practicarán de forma lineal**, en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28), que se reproduce a continuación:

(34) En relación con el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial véase la página 435 del Capítulo 11.

(35) Véase la página 224 de este Capítulo 7 y la disposición adicional trigésima de la Ley del IRPF.

Tabla de amortizaciones simplificada

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	3 por 100	68 años
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10 por 100	20 años
3	Maquinaria	12 por 100	18 años
4	Elementos de transporte	16 por 100	14 años
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26 por 100	10 años
6	Útiles y herramientas	30 por 100	8 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16 por 100	14 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8 por 100	25 años
9	Frutales cítricos y viñedos	4 por 100	50 años
10	Olivar	2 por 100	100 años

(1) Para los activos nuevos adquiridos entre el 01-01-2003 y el 31-12-2004, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables son el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. Estos coeficientes así determinados resultan aplicables durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.

Incentivos fiscales aplicables a empresas de reducida dimensión

La LIS [36] establece los siguientes beneficios e incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión que resultan aplicables en el ámbito del IRPF a los titulares de actividades económicas que tengan la consideración de empresas de reducida dimensión y determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa en cualquiera de sus dos modalidades:

1º Libertad de amortización para inversiones generadoras de empleo (Art. 102 LIS).

2º Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (Art. 103 LIS).

3º Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores (Art. 104 LIS).

4º Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión. Régimen transitorio (Disposición transitoria vigésima octava LIS).

Cuestión previa: concepto de empresa de reducida dimensión

Regla general (Art. 101 LIS)

A los efectos de la aplicación de los beneficios fiscales que se comentan en el presente epígrafe, **se consideran empresas de reducida dimensión en el ejercicio 2018 aquéllas en las que el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior (ejercicio 2017) haya sido inferior a 10 millones de euros**, cualquiera que sea el importe neto de la cifra de negocios en el propio ejercicio. [37]

(36) Véanse los artículos 101 a 104 y 106.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

(37) La determinación del importe neto de la cifra de negocios se efectúa de acuerdo con lo comentado al respecto en la página 215 de este mismo Capítulo.

Reglas especiales

- Cuando la **empresa fuera de nueva creación**, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, elevándose dicha cifra proporcionalmente al año si el tiempo de ejercicio hubiera sido inferior a 12 meses.
- Si el **período impositivo** inmediato anterior hubiera tenido una **duración inferior al año**, o la actividad se hubiera desarrollado durante un **plazo también inferior**, el importe neto de la cifra de negocios se elevará proporcionalmente al año.
- **Grupo sociedades**: en el supuesto de que una persona física, por sí sola o conjuntamente con el cónyuge u otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive, se encuentre con relación a las entidades de las que sean socios en alguno de los casos a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de las entidades o empresas pertenecientes a dicho grupo teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.
- En el supuesto de que **una misma persona física desarrolle varias actividades económicas**, el importe neto de la cifra de negocios se referirá al conjunto de todas las realizadas.
- **Entidades en régimen de atribución de rentas:** el importe neto de la cifra de negocios se determinará teniendo en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

Ámbito temporal de aplicación de los incentivos fiscales cuando la empresa de reducida dimensión supere los 10 millones de euros de cifra de negocios

Las empresas de reducida dimensión que en un período impositivo alcancen o superen la cifra de negocios de 10 millones de euros podrán, no obstante, seguir aplicando los incentivos fiscales de su régimen fiscal especial durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquél, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquel período (en el que alcance o supere el límite de los 10 millones) como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Esta medida también se aplica al supuesto en que dicho límite se sobrepase a resultas de una reestructuración empresarial acogida al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS, siempre que las entidades intervinientes que hayan realizado tal operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.

Ejemplos:

A) Doña V.G.C. es titular desde 1996 de una empresa cuyo importe neto de la cifra de negocios ha sido:

- Ejercicio 2015: 3.700.000 euros.
- Ejercicios 2016 y 2017: 8.300.000 euros.
- Ejercicio 2018: 10.045.000 euros

B) Don J.L.T. es titular de una empresa cuya cifra neta de negocios en 2017 fue de 10.100.000 euros.

C) Don S.M.G. es titular desde el 1 de julio de 2017 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 4.600.000 euros.

D) Doña A.B.M. es titular desde el 30 de septiembre de 2018 de una empresa cuya cifra neta de negocios hasta 31 de diciembre de dicho año fue de 60.000 euros.

Determinar las empresas que en el ejercicio 2018 tienen la consideración de empresa de reducida dimensión.

Soluciones:

A) La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2018, pues el importe neto de su cifra de negocios en el año 2017 es inferior a 10 millones de euros.

Además, aunque en el ejercicio 2018 se hayan superado los 10 millones de euros de cifra de negocios podrá seguir aplicando los beneficios fiscales de este régimen especial en los ejercicios 2019, 2020 y 2021, puesto que tanto en el ejercicio 2018, como en los dos anteriores, 2017 y 2016, cumplía los límites de importe neto de cifra de negocios para ser consideradas como de reducida dimensión (inferior a 10 millones de euros en 2017, 2016 y 2015).

B) La empresa descrita no es de reducida dimensión en el ejercicio 2018, sea cual sea el importe neto de su cifra de negocios en este ejercicio.

C) La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2018, ya que el importe neto de su cifra de negocios en el ejercicio 2017 elevado al año fue de 9.200.000 euros, por lo que no supera la cifra establecida de 10 millones de euros

D) La empresa descrita es de reducida dimensión en el ejercicio 2018. Asimismo, debe notarse que esta calificación fiscal también será aplicable en el ejercicio 2019, porque al elevar al año el importe neto de la cifra de negocios la cantidad resultante (240.000 euros) no supera la cantidad máxima fijada de 10 millones de euros.

1. Libertad de amortización con creación de empleo (Art. 102 LIS)

Podrán acogerse a este incentivo los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, y en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se enumeran.

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en que se realice la inversión.

A estos efectos, se entenderá realizada la inversión cuando los bienes se pongan a disposición del titular de la actividad.

b) Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

La inversión también podrá realizarse en elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias construidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción tenga lugar dentro de los 12 meses siguientes o en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración de empresa de reducida dimensión.

Si los elementos del inmovilizado material nuevos y las inversiones inmobiliarias se adquieren mediante un contrato de arrendamiento financiero, será necesario que se ejercite la opción de compra.

c) Que durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total

de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses

Para el cálculo de la plantilla media total de la actividad económica y para la determinación del incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa. Deben incluirse, pues, los trabajadores con contrato indefinido, de duración limitada, temporales, de aprendizaje, para la formación y a tiempo parcial.

d) Que la cuantía máxima de la inversión que se amortice libremente no supere el importe resultante de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de la plantilla media total de la actividad económica calculado con dos decimales.

Cumpliéndose todos y cada uno de los anteriores requisitos, la libertad de amortización podrá aplicarse desde la entrada en funcionamiento de los elementos susceptibles de acogerse a la misma.

Incompatibilidad

Los trabajadores contratados que den derecho a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (artículo 38 de la LIS) no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo para empresas de reducida dimensión del artículo 102 de la LIS. Tampoco se computarán los trabajadores contratados que dieran derecho a una de las deducciones previstas en el artículo 37 de la LIS (deducciones por creación de empleo).

Consecuencias del incumplimiento de la obligación de incrementar o mantener la plantilla

En el supuesto de que con posterioridad a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliese la obligación de incrementar o mantener la plantilla, deberá ingresarse la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso, más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la citada cuota y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido una u otra obligación.

- ***Importante:*** *la libertad de amortización para inversiones de escaso valor que el anterior texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedad regulaba en su artículo 110 sólo para entidades de reducida dimensión ha sido sustituido en la nueva LIS por un beneficio similar aplicable a todos los contribuyentes del citado impuesto.*

2. Amortización acelerada de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible (Art. 103 LIS)

Los titulares de actividades económicas, cuyo rendimiento neto se determine mediante el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, en las que concurran todos y cada uno de los requisitos que a continuación se señalan, podrán amortizar de forma acelerada, a efectos fiscales, los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, en los términos que a continuación se señalan.

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se produzca la puesta a disposición de los elementos a que se refiere este beneficio fiscal.

b) Que se trate de elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, así como de elementos del inmovilizado intangible, afectos a actividades económicas.

Si los elementos son encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, es necesario que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión.

La inversión también podrá realizarse en elementos del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, construidos o producidos por la propia empresa, siempre que la finalización de la construcción o producción tenga lugar en el período impositivo en que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión o en los 12 meses siguientes a la conclusión del periodo impositivo.

Amortización acelerada deducible

Elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como los elementos del inmovilizado intangible podrán aplicar el porcentaje que resulte de **multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo** previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. (38)

Ahora bien, dentro de los inmovilizados intangibles aquellos cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio, podrán aplicar el porcentaje del 150 por 100 al importe que resulte deducible de aplicar para ellos lo establecido en el artículo 12.2 de la LIS.

El artículo 12.2 de la LIS establece que los activos intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable, así como el fondo de comercio serán deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe (el 5 por 100).

Sin perjuicio de lo anterior, para los elementos patrimoniales a los que sea aplicable el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria decimotercera de la LIS, esto es, para aquellos que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, la nueva vida útil del elemento debe determinarse en función del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla establecida en la LIS, para, una vez determinada, multiplicar por 2 el coeficiente por el que se habrá de amortizar durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Compatibilidad

Este régimen de amortización será compatible con cualquier beneficio fiscal que pudiera proceder por razón de los elementos patrimoniales sujetos a la misma. Además, este régimen es subsidiario del de libertad de amortización con creación de empleo, por lo que podrá aplicarse a la parte de inversión en activos fijos materiales nuevos que exceda del límite máximo fijado para este último.

Ejemplo:

Don A.S.T. es titular de una actividad económica dedicada a la fabricación de artículos de cerrajería y de forja artística cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, modalidad normal.

En el ejercicio 2017 el importe neto de la cifra de negocio de la actividad ascendió a 2.800.000 euros.

En el mes de julio de 2018 adquirió para su actividad una máquina nueva de doblar y curvar chapa y barras cuyo precio de adquisición, incluidos los gastos accesorios, ascendió a 36.000 euros.

La citada máquina fue puesta a disposición de don A.S.T. en el mes de noviembre de 2018 y entró en funcionamiento el

(38) La tabla de coeficientes de amortización aplicables en la modalidad normal del método de estimación directa se recoge en el artículo 12.1.a) de la LIS. En la modalidad simplificada del citado método, la tabla de amortización aplicable se contiene en la Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

día 1 de diciembre de 2018.

Determinar la amortización acelerada deducible correspondiente a dicha máquina durante el ejercicio 2018.

Solución:

Al tener la actividad económica en el ejercicio 2018 la consideración de empresa de reducida dimensión y ser este ejercicio en el que se entiende realizada la inversión, al ponerse a disposición del titular la citada máquina, podrá practicarse en dicho ejercicio la amortización acelerada.

El cálculo de dicha amortización se efectúa de la siguiente forma:

- Coeficiente lineal máximo de amortización según tablas: 12 por 100
- Coeficiente de amortización acelerada: (12 x 2) = 24 por 100
- Importe de la amortización acelerada: (24% s/36.000) x 1/12 = 720 euros

3. Pérdidas por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores (Art. 104 LIS)

Además de las pérdidas individualizadas por deterioro de los créditos por insolvencias de deudores a que se refiere el artículo 13.1 de la LIS [39], los titulares de actividades económicas cuyo rendimiento neto se determine en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán deducir la pérdida por deterioro sobre el saldo de deudores no afectados por la provisión individualizada con arreglo a los siguientes requisitos:

Requisitos

a) Que la actividad económica tenga la consideración fiscal de empresa de reducida dimensión en el ejercicio en el que se deduce la pérdida.

b) Que la pérdida por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no supere el límite del 1 por 100 sobre los existentes a la conclusión del período impositivo.

A estos efectos, **no se incluirán los siguientes deudores**:

a) Los deudores sobre los que se hubiese reconocido de forma individualizada la pérdida por deterioro de los créditos por insolvencias establecida en el artículo 13.1 de la LIS.

b) Los deudores cuyas pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo dispuesto en el artículo 13.1 de la LIS. De conformidad con el citado artículo, no resultan deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:

1.º Las correspondientes a créditos adeudados por entidades de derecho público, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

2.º Las correspondientes a créditos adeudados por personas o entidades vinculadas, salvo que estén en situación de concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos establecidos en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

[39] El comentario de la citada pérdida individualizada se efectúa en la página 232 de este Capítulo.

Supuesto especial: pérdida de la consideración de empresa de reducida dimensión

En los períodos en que la actividad económica dejase de cumplir las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión, las pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores no serán deducibles fiscalmente hasta que no superen el importe de la pérdida global dotada en los períodos en los que la actividad económica tuvo dicha consideración.

- ***Importante:*** *téngase en cuenta que las empresas de reducida dimensión que en un período impositivo alcancen o superen la cifra de negocios de 10 millones de euros podrán seguir aplicando los incentivos fiscales de su régimen fiscal especial durante los tres períodos impositivos inmediatos y siguientes a aquel, siempre que hayan cumplido las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en aquél período (en el que alcance o supere el límite de los 10 millones) como en los dos períodos impositivos anteriores a este último.*

4. Régimen transitorio: Amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión por empresas de reducida dimensión (Disposición transitoria vigésima octava LIS)

Los titulares de actividades económicas que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa y estuviesen aplicando con anterioridad a 1 de enero de 2015 la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión que regulaba para las empresas de reducida dimensión el artículo 113 del texto refundido de la LIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, podrán continuar su aplicación, con los requisitos y condiciones establecidos en aquel artículo.

A estos efectos, el citado artículo permitía amortizar los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a la explotación económica en los que se hubiese materializado la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de **elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias** también afectos, en función del coeficiente que resulte de **multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.**

Los requisitos que se exigían en el artículo 113 del texto refundido de la LIS para aplicar este incentivo eran los siguientes:

a) Que en el ejercicio en el que se transmitía el elemento del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, el empresario o profesional fuese titular de una empresa de reducida dimensión.

b) Que el elemento transmitido lo fuese a título oneroso, no siendo de aplicación este beneficio a las transmisiones lucrativas.

c) Que la inversión se realizase en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores.

La reinversión se entendía efectuada en la fecha en que se producía la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materializó el importe obtenido en la transmisión.

d) Que se reinvirtiera el importe total obtenido en la transmisión. Cuando el importe invertido fuese inferior o superior al obtenido en la transmisión, la amortización acelerada se aplicaba sólo sobre el importe de dicha transmisión que fue objeto de reinversión.

- ***Atención:*** *téngase en cuenta la particularidad que el artículo 106 de la LIS establece para las entidades de reducida dimensión en los contratos de arrendamiento financiero que se comenta en la página 228 de este Capítulo.*

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto reducido

Reducción por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular (Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento)

Rendimientos a los que se aplica

Se reducirán en un 30 por 100 los siguientes rendimientos:

a) Rendimientos netos cuyo período de generación sea superior a dos años, siempre que se imputen a un único periodo impositivo.

b) Rendimientos netos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo

Se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, **cuando se imputen en un único período impositivo**:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Importe máximo del rendimiento al que se aplica la reducción

La cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

- ***Importante:*** *no resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aun cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.*

Rendimientos percibidos de forma fraccionada antes de 1 de enero de 2015: Régimen transitorio (Disposición transitoria vigésima quinta.3 Ley IRPF)

Los rendimientos que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción del artículo 32.1 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, **podrán aplicar la reducción actual del 30 por 100 con el límite de la base máxima de reducción de 300.000 euros, a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015**, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

No obstante, **cuando se trate de rendimientos derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha**, la susti-

tución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto reducido total

1. Reducciones generales por el ejercicio de determinadas actividades económicas

1.1 Reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado (Arts. 32.2.1º y 2º Ley IRPF y 26 Reglamento)

Requisitos

Tienen derecho a esta reducción los contribuyentes, que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el rendimiento neto de la actividad económica se determine con arreglo **al método de estimación directa**. No obstante, si el rendimiento neto se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con la aplicación del porcentaje del 5 por 100 deducible (con una cuantía máxima de 2.000 euros) por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30.2.4ª de la Ley del IRPF.

En tributación conjunta, si sólo uno de los cónyuges cumple los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que opte por su aplicación no impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 5 por 100 en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (con el límite de 2.000 euros).

Si ambos cónyuges cumplen los requisitos para aplicar la reducción, el hecho de que uno de ellos opte por su aplicación tampoco impide que el otro cónyuge aplique la deducción del 5 por 100 por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (con el límite de 2.000 euros). No obstante, en este caso el importe de la reducción no podrá ser superior al rendimiento neto de las actividades del cónyuge que haya optado por la aplicación de la reducción.

b) Que la **totalidad de las entregas de bienes o prestaciones de servicios se efectúen a una única persona, física o jurídica**, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [40], o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo (BOE del 12) y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos anteriormente comentados.

c) Que el conjunto de **gastos deducibles** correspondientes a todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente **no exceda del 30 por 100** de los rendimientos íntegros declarados.

d) Que, durante el período impositivo, se cumplan todas las obligaciones formales previstas en el artículo 68 del Reglamento del IRPF. [41]

e) Que **no se perciban rendimientos del trabajo** en el período impositivo.

---

[40] Las personas o entidades vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS, se comentan en la página 164 del Capítulo 5.

[41] Las obligaciones formales contables y registrales de los contribuyentes titulares de actividades económicas se comentan en las páginas 207 y s. del Capítulo 6.

No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualquiera de las prestaciones derivadas de los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 17.2 de la Ley del IRPF, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

En estos supuestos y siempre que se cumpla la totalidad de los requisitos establecidos, procederá aplicar tanto la reducción por obtención de rendimientos del trabajo como la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas.

f) Que al menos **el 70 por 100** de los ingresos del período impositivo estén **sujetos a retención** o ingreso a cuenta.

g) Que **no se realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas**.

- ***Importante:*** *cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado cuando individualmente cumpla con los requisitos anteriormente señalado para tener derecho a su aplicación y su importe no podrá superar el rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que generen el derecho a su aplicación.*

Importe de la reducción

Cuantía fija

Cuando se cumplan los requisitos anteriores, los contribuyentes, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros.

Reducción adicional para contribuyentes con rendimientos netos inferiores a 14.450 euros

Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, y el contribuyente no tenga rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros se establecen las siguientes reducciones adicionales:

Importe de la reducción adicional para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado

Rendimiento neto	Importe de la reducción
11.250 euros o menos	3.700 euros
Entre 11.250,1 y 14.450 euros	3.700 - [1,15625 x (RN - 11.250)] (*)

(*) RN = rendimiento neto de las actividades económicas.

En el supuesto de tributación conjunta de unidades familiares en las que varios de sus miembros obtengan rendimientos del actividades económicas, el importe de la reducción se determinará en función de la cuantía conjunta de los rendimientos netos de la actividad económica de todos los miembros de la unidad familiar y, en su caso, de las rentas distintas de las de actividad económica, sin que proceda multiplicar el importe de la reducción resultante en función del número de miembros de la unidad familiar perceptores de rendimientos de actividades económicas.

- ***Atención:*** *el concepto de rentas excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas, incluye la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo y del capital mobiliario e inmobiliario), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas*

patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.

Reducción adicional para personas con discapacidad

Adicionalmente, las personas con discapacidad [(42)] que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de una actividad económica podrán aplicar, la cantidad que corresponda de las siguientes:

- **3.500 euros anuales,** con carácter general.
- **7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad** que acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

1.2 Reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros (Art. 32.2.3º Ley IRPF)

Importe de la reducción

Cuando no se cumplan los requisitos para aplicar la anterior reducción, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

Importe de la reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros	
Rentas no exentas	Importe de la reducción
8.000 euros o menos	1.620 euros
Entre 8.000,1 euros y 12.000 euros	1.620 - [0,405 x (Rentas – 8.000]

▪ ***Atención:*** *se entiende por renta, a estos efectos, la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario, y de actividades económicas), de imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales computadas en el año, sin aplicar las reglas de integración y compensación. Ahora bien, los rendimientos deben computarse por su importe neto, esto es, una vez deducidos los gastos pero sin aplicación de las reducciones correspondientes, salvo en el caso de rendimientos del trabajo, en los que se podrán tener en cuenta la reducción prevista en el artículo 18 de la LIRPF al aplicarse con carácter previo a la deducción de gastos.*

Límite de la reducción

- Esta reducción tiene como límite la cuantía de los rendimientos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación.

---

(42) El concepto de persona con discapacidad y su acreditación se comenta en las páginas 507 y s. del Capítulo 14.

Precisiones

- Esta reducción es única para el contribuyente con independencia del número de actividades económicas ejercidas por él y del método por el que se determine el rendimiento neto, por lo que, si se realizan varias, habrá que distribuir su importe de forma proporcional entre todas ellas.
- Los requisitos para la aplicación de esta reducción son exigidos y vienen referidos al contribuyente por lo que si éste reúne dichos requisitos podrá aplicar la citada reducción, con independencia de que los rendimientos de actividades económicas deriven de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas. Por el contrario, no cabe la aplicación de esta reducción para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas de entidades en régimen de atribución de rentas.
- La reducción es compatible con el gasto estimado en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación que regula el artículo 30 del Reglamento del IRPF.
- En el supuesto de tributación conjunta, si uno de los contribuyentes integrantes de la unidad familiar aplicara la reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado prevista en el artículo 32.2.1° de la Ley del IRPF, el resto de miembros de la unidad familiar a los que no le resultará de aplicación dicha reducción no podrá aplicar esta reducción, dada la incompatibilidad entre ambas.

1.3 Límite máximo de las reducciones por el ejercicio de determinadas actividades económicas

- Como consecuencia de la aplicación de las reducciones por el ejercicio de determinadas actividades económicas previstas en el artículo 32.2 de la Ley del IRPF, el saldo resultante del rendimiento neto de las actividades económicas no podrá ser negativo.
- En el caso de **tributación conjunta** debe tenerse en cuenta lo siguiente:

  – La reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado del artículo 32.2.1º de la Ley de IRPF tiene como límite la cuantía de los rendimientos netos de las actividades económicas de los contribuyentes que generen el derecho a su aplicación.

  – La reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros tiene como límite el saldo de la suma de rendimientos netos de actividades económicas de los miembros de la unidad familiar, de manera que no pueda ser negativo por aplicación de la reducción, sin que además la cuantía de la reducción, conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de la Ley del IRPF, pueda exceder de 3.700 euros.

  ■ ***Importante:*** *la reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros conjuntamente con la reducción por obtención de rendimientos del trabajo del artículo 20 de la Ley del IRPF no podrá exceder de 3.700 euros.*

1.4 Incompatibilidad

La reducción para trabajadores autónomos económicamente dependientes o con único cliente no vinculado y reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros son incompatibles entre sí.

2. Reducción en el rendimiento neto por inicio de una actividad económica

(Art. 32.3 Ley IRPF)

Requisitos

Tiene derecho a esta reducción el contribuyente que cumpla todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que **inicie el ejercicio de una actividad económic**a y determine el rendimiento el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al **método de estimación directa.**

Para el cumplimiento de este requisito han de tenerse en cuenta todas las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, tanto las desarrolladas individualmente como las que realice a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Que la actividad económica **se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2013.**

c) Que **no se haya ejercido ninguna otra actividad en el año anterior a la fecha de inicio de la nueva actividad**.

A estos efectos se entenderá que se inicia una actividad económica cuando no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Importe de la reducción

- Cumplidos los anteriores requisitos, **el contribuyente podrá reducir un 20 por 100 del importe del rendimiento neto positivo declarado de todas sus actividades**, previamente minorado, en su caso, por aplicación de la reducción por rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, y por la reducción que corresponda por el ejercicio de determinadas actividades económicas a que se refiere el artículo 32.2 de la Ley del IRPF.
- La reducción se aplicará **en el primer periodo impositivo en el que el rendimiento sea positivo y en el siguiente**.
- En aquellos casos en que se inicie, a partir del 1 de enero de 2013, una actividad que genere el derecho a aplicar esta reducción y posteriormente se inicie otra, sin haber cesado en la anterior, la reducción se empezará a aplicar en el periodo impositivo en el que la suma de los rendimientos netos positivos de ambas actividades sea positiva, aplicándose sobre dicha suma.

Límite máximo de la reducción

La cuantía de los rendimientos netos sobre la que se aplicará la citada reducción no puede superar el importe de 100.000 euros anuales.

Exclusión

La reducción no resulta de aplicación en el período impositivo en el que más del 50 por 100 de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente haya obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Tratamiento de las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al ejercicio de actividades económicas

Con objeto de equiparar el tratamiento fiscal aplicable a las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la totalidad de bienes o derechos cuya titularidad corresponde al contribuyente, la Ley del IRPF establece en su artículo 28.2 como principio general que las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos a las actividades económicas no se incluyen en el rendimiento neto de las mismas, sino que tributan como tales junto con el resto de ganancias o pérdidas patrimoniales.

Caso práctico (determinación del rendimiento neto derivado de actividad profesional en estimación directa, modalidad simplificada)

Don H.A.V., casado con doña E.S.M. en régimen de gananciales, es médico radiólogo y ejerce su actividad profesional exclusivamente en una consulta privada situada en un local adquirido por el matrimonio.

Para la determinación de sus rendimientos netos viene utilizando el método de estimación directa (simplificada) y el criterio de devengo para la imputación de los ingresos y gastos de su actividad.

La plantilla en el ejercicio 2018 es de una persona empleada.

Según los datos que constan en sus libros registros, los ingresos y gastos correspondientes a 2018, son los siguientes:

Ingresos íntegros:

- Honorarios por prestación de servicios	124.000
- Conferencias y publicaciones	10.800

Gastos:

- Sueldos y salarios	18.900
- Seguridad Social	5.900
- Compras material radiológico y sanitario	19.000
- Gastos financieros	1.100
- Amortizaciones	7.900
- IVA soportado en gastos corrientes	1.600
- Tributos no estatales	1.700
- Asistencia VI Congreso Radiológico	1.000
- Adquisición libros y revistas médicas	1.300
- Suministros	12.300
- Reparaciones y conservación	3.800
- Recibo de comunidad (local consulta)	1.700

Asimismo, en concepto de "ingresos y gastos extraordinarios", figuran las siguientes partidas:

- Ingreso extraordinario (consecuencia de la venta del local destinado a consulta)	80.900
- Gasto extraordinario (consecuencia de la venta equipos rayos X)	7.200

Otros datos de interés

- Dentro de las cantidades consignadas en la rúbrica "Honorarios por prestación de servicios" no figura contabilizada cantidad alguna por 10 radiografías practicadas a su hijo en marzo de 2018. El precio medio de mercado por cada radiografía similar es de 60 euros.
- Las "Conferencias y publicaciones" suponen por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios, existiendo por lo que respecta a las publicaciones la cesión de los derechos de autor.

- En "Sueldos y salarios" figuran 1.200 euros entregados a su esposa por los servicios prestados como auxiliar en la clínica durante el mes de vacaciones de la empleada que presta sus servicios en la clínica desde el año 2002.
- Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado.
- Las existencias iniciales de productos inventariables ascendían a 13.100 euros, siendo las finales de 16.100 euros.
- Los "Ingresos y gastos extraordinarios" responden, respectivamente, a la ganancia obtenida en la venta del local en el que estaba instalada la consulta y a la pérdida derivada de la venta de un aparato de rayos X.
- Las restantes rentas no exentas del IRPF obtenidas por el contribuyente en el año 2018 ascendieron a 1.500 euros.

Solución:

	Valores registrados	Valores fiscales	
Ingresos:			
Honorarios	124.000	124.600	(1)
Conferencias	10.800	10.800	(2)
Total ingresos	**134.800**	**135.400**	
Gastos:			
Sueldos y salarios	18.900	17.700	(3)
Seguridad Social	5.900	5.900	
Compras	19.000	16.000	(4)
Gastos financieros	1.100	1.100	
Amortizaciones	7.900	7.900	(5)
IVA soportado gastos	1.600	1.600	(6)
Tributos no estatales	1.700	1.700	
Asistencia VI Congreso	1.000	1.000	
Adquisición libros y revistas	1.300	1.300	
Suministros	12.300	12.300	
Reparación y conservación	3.800	3.800	
Recibos comunidad/consulta	1.700	1.700	
Suma gastos	**76.200**	**72.000**	(7)
Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación	--	2.000	(8)
Rendimiento neto	**58.600**	**61.400**	
Rendimiento neto reducido		**61.400**	(9)
Rendimiento neto reducido total		**61.400**	(10)

Notas:

(1) Dentro de los "ingresos por honorarios" figuran 600 euros más, en concepto de autoconsumo, al valorar a precio de mercado las 10 radiografías efectuadas a su hijo.

(2) Las cantidades percibidas en concepto de "Conferencias y publicaciones" tienen la consideración de rendimientos de la actividad profesional realizada por el contribuyente.

(3) De la cantidad registrada en "sueldos y salarios", no tienen dicho carácter 1.200 euros entregadas a su esposa por la prestación de trabajos en la consulta durante el mes de julio, al no cumplirse los requisitos legalmente exigibles para ello. Dichos requisitos se refieren especialmente a la habitualidad y continuidad en la prestación del trabajo, así como a la existencia de contrato laboral y afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social.

(4) Las compras deducibles responden únicamente a las compras consumidas en el ejercicio. Para la determinación de dicha cantidad, debe efectuarse la siguiente operación: 13.100 (existencias iniciales) + 19.000 (compras realizadas) — 16.100 (existencias finales) = 16.000 euros (compras consumidas).

Solución (continuación)

(5) Las amortizaciones practicadas corresponden a la depreciación efectiva de los elementos del inmovilizado, por lo que su importe constituye gasto fiscalmente deducible.

(6) Se deduce como gasto el IVA soportado por tratarse de una actividad exenta de este impuesto que no da derecho a deducir las cuotas soportadas.

(7) Pese a tener la consideración de bienes afectos tanto el local de la consulta como el aparato de rayos X, la venta de dichos bienes origina ganancias o pérdidas patrimoniales que como tales no se incluyen en la determinación del rendimiento neto de la actividad económica. La cuantificación y tributación de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes afectos se comenta en el Capítulo 11 "Ganancias y pérdidas patrimoniales" de este Manual.

(8) Al estar en la modalidad simplificada de estimación directa puede deducir en concepto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación 5 por 100 sobre el rendimiento neto positivo con carácter general (la diferencia positiva entre los ingresos íntegros y los demás gastos fiscalmente deducibles), con el límite de 2.000 euros anuales. En este caso podrá deducir 2.000 euros al superar el 5 por 100 de sus rendimientos netos dicha cuantía: 5%(135.400 — 72.000) = 3.170 euros.

(9) Al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o que tengan la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el rendimiento neto reducido de la actividad coincide con el rendimiento neto que asciende a 61.400 euros.

(10) El rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento neto reducido que asciende a 61.400 euros ya que no cumple los requisitos para la aplicación de la reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas del artículo 32.2.1º de la Ley del IRPF (que en su caso hubiera sido incompatible con la deducción del 5 por 100 (con una cuantía máxima de 2.000 euros) por el conjunto de las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación a que se refiere el artículo 30.2.4ª de la Ley del IRPF). Tampoco cumple los requisitos para aplicar las reducciones del artículo 32.2.3º y 32.3 de la Ley del IRPF.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 6 del Modelo D-100)

E1 Rendimientos de actividades económicas en estimación directa

• Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos

	Casilla	Actividad
Contribuyente que realiza la/s actividad/es	0110	Declarante
Tipo de actividad/es realizada/s: clave indicativa	0111	5
Grupo o epígrafe IAE (de la actividad principal en caso de realizar varias actividades del mismo tipo)	0112	832
Modalidad aplicable del método de estimación directa (consigne N: normal, S: simplificada)	0113	X
Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X" **Atención:** *la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.*	0114	
En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor, si opta por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos, consigne una "X"	0115	
Ingresos íntegros		
Ingresos de explotación	0116	124.000,00
Otros ingresos (incluidas subvenciones y otras transferencias)	0117	10.800,00
Autoconsumo de bienes y servicios	0118	600,00
Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización: exceso amortización deducida respecto amortización deducible (DA trigésima Ley Impuesto)	0119	
Total ingresos computables ([0116] + [0117] + [0118] + [0119])	**0120**	135.400,00
Gastos fiscalmente deducibles		
Consumos de explotación	0121	16.000,00
Sueldos y salarios	0122	17.700,00
Seguridad Social a cargo de la empresa (incluidas las cotizaciones del titular)	0123	5.900,00
Otros gastos de personal	0124	
Gastos de manutención del contribuyente (artículo 30.2.5ª.c de la Ley del Impuesto)	0125	
Arrendamientos y cánones	0126	
Reparaciones y conservación	0127	3.800,00
Servicios de profesionales independientes	0128	
Suministros (entre otros agua, gas, electricidad, telefonía, internet)	0129	12.300,00
Otros servicios exteriores	0130	
Tributos fiscalmente deducibles	0131	1.700,00
Gastos financieros	0132	1.100,00
Amortizaciones: dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles	0133	7.900,00
Pérdidas por insolvencias de deudores	0134	
Incentivos al mecenazgo. Convenios de colaboración en actividades de interés general	0135	
Incentivos al mecenazgo. Gastos en actividades de interés general	0136	
Otros conceptos fiscalmente deducibles (excepto provisiones)	0137	5.600,00
Suma ([0121] a [0137])	**0138**	72.000,00
Actividades en estimación directa (modalidad normal):		
Provisiones fiscalmente deducibles	0139	
Total gastos deducibles ([0138] + [0139])	**0140**	72.000,00
Actividades en estimación directa (modalidad simplificada):		
Diferencia ([0120] - [0138])	0141	
Conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación*	0142	2.000,00
Total gastos deducibles ([0138] + [0142])	**0143**	
Rendimiento neto y rendimiento neto reducido		
Rendimiento neto ([0120] - [0140] o [0120] - [0143])	**0144**	61.400,00
Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 32.1 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0145	
Rendimiento neto reducido ([0144] - [0145])	**0146**	61.400,00
Suma de rendimientos netos reducidos de las actividades económicas en estimación directa (suma de las casillas [0146])	0147	61.400,00
Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2.1º de la Ley del Impuesto)	0148	
Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2.3º de la Ley del Impuesto)	0149	
Reducción por inicio de una actividad económica (artículo 32.3 de la Ley del Impuesto)	0150	
Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas en estimación directa ([0147] – [0148] – [0149] – [0150])	0155	61.400,00

(*) Téngase en cuenta el límite establecido en el artículo 30.2.ª del Reglamento del Impuesto.

Capítulo 8. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (I) (Actividades distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales)

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

[Arts. 16. 2 b), 31 y disposiciones adicional trigésima sexta y transitoria trigésima segunda Ley IRPF; 32 y ss. Reglamento y Orden HFP/1159/2017]

El método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas distintas de las agrícolas, ganaderas y forestales, presenta como principal característica la de prescindir de los flujos reales de ingresos y gastos producidos en el desarrollo de la actividad. En su lugar, se aplican determinados indicadores objetivos que representan las características económicas estructurales básicas de cada sector de actividad económica (signos, índices o módulos), que son aprobados previamente mediante Orden del Ministro de Hacienda.

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

El método de estimación objetiva resulta aplicable en 2018 a las actividades económicas, excluidas las agrícolas, ganaderas y forestales cuyo comentario se realiza en el Capítulo siguiente, desarrolladas directamente por personas físicas en las que concurran las siguientes circunstancias:

1ª Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), que más adelante se reproduce.

2ª Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del método de estimación objetiva ni a los regímenes especiales: simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

- **Renuncia expresa** [Arts. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF](1)

La renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificados, de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o de la agricultura y ganadería del IGIC, deberá efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Excepcionalmente para el ejercicio 2018, la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social (BOE del 30), permitió ejercitar la renuncia o la revocación de la renuncia hasta el 31 de enero de 2018. Ahora bien, las renuncias o revocaciones presentadas para el año 2018, durante el mes de diciembre de 2017, se entendieron presentadas en período hábil.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril.

- **Renuncia tácita** [Art. 33.1 b) Reglamento IRPF]

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al

(1) Véase también el artículo 5 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30) .

pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

- **Consecuencias de la renuncia** (Arts. 33.2 y 3 Reglamento IRPF)

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina, a efectos del IRPF, que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a la revocación de la renuncia en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

3ª **Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.** [la [Disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF y art. 32.2 Reglamento IRPF]

- ***Importante:*** *El Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre. por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social (BOE del 30), con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, modifica la disposición transitoria trigésimo segunda de la Ley del IRPF, para ampliar al período impositivo 2018 la aplicación de los mismos límites cuantitativos excluyentes fijados para los ejercicios 2016 y 2017.*

  Por tanto, si bien el artículo 3.1 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del IRPF, modificó las magnitudes excluyentes para el año 2018 al establecer las mismas por remisión a las contenidas en el artículo 31 de la Ley del IRPF, seguirán en vigor las vigentes en los ejercicios 2016 y 2017 para el ejercicio 2018.

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva las siguientes: [2]

a) Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2017), un volumen de rendimientos íntegros derivados del ejercicio de actividades económicas que supere los siguientes importes [Arts. 31.1 y disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF; art. 32.2 a) Reglamento]**:**

- **250.000 euros anuales**, considerando todas las desarrolladas por el contribuyente, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales.

A estos efectos, se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

(2) Para contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas y forestales véase las páginas 313 y s. del Capítulo 9.

Para este cómputo no se tienen en cuenta el volumen de ingresos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.

- **125.000 euros anuales, c**uando corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura al ser el destinatario un empresario o profesional que actúe como tal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

En ningún caso se computarán las subvenciones corrientes o de capital ni las indemnizaciones, así como tampoco el Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia que grave la operación, para aquellas actividades que tributen por el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Haber superado en el ejercicio anterior (2017) el volumen de compras en bienes y servicios la cantidad de 250.000 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado [Art. 32.2 b) Reglamento IRPF].

- ***Atención:*** *para este cómputo también se tiene en cuenta el volumen de compras de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales.*

En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.**

En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), deberán valorarse de forma imperativa **por su valor normal de mercado**, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en los artículos 13 a 16, Capítulo V ("Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas") del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

c) Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español [3] [Art. 32.2 c) Reglamento IRPF].

A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxi, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del territorio español.

d) Haber superado durante el año anterior (2017) **la magnitud específica máxima** (número de personas empleadas o de vehículos o de bateas utilizados) establecida para cada actividad en el artículo 3.1. d) de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), que se recogen en la columna tercera de la relación que más adelante se reproduce (Art. 34.1 Reglamento IRPF).

En el primer año de ejercicio de la actividad únicamente se tendrá en cuenta a estos efectos el número de personas empleadas, de vehículos afectos o de bateas utilizadas el día de inicio de la actividad.

Deberá computarse no solo la magnitud específica correspondiente a la actividad desarrollada por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, cuando se den las circunstancias antes indicadas en las "Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras".

- ***Importante:*** *a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, tienen la consideración de actividades independientes cada una de las que figuran en la relación que más adelante se reproduce, al margen de que la actividad se desarrolle en uno o varios locales o que se corresponda con uno solo o con varios grupos o epígrafes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)* (Art. 38.1 Reglamento IRPF).

e) Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades [4] (Arts. 34.2 y 35 Reglamento IRPF). La normativa reguladora del IRPF establece como principio general la incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa. Conforme a este principio, los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, están obligados a determinar el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad que corresponda.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que se venían realizando con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

f) La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC (Arts. 34.2 y 36 Reglamento IRPF). En virtud del principio de coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o con el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), la exclusión del régimen especial simplificado en el IVA o en el IGIC supone la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

---

(3) Véase también el artículo 3.2 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

(4) Véase también el artículo 3.1 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva (Art. 34.3 Reglamento IRPF)

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos únicamente en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

- ***Importante:*** *si se supera el volumen de rendimientos íntegros o de compras previsto en el artículo 32.2 del Reglamento del IRPF el contribuyente quedará excluido del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva para todas sus actividades económicas durante, al menos, los tres años siguientes, con independencia del tipo de actividades que se desarrollen en estos años.*

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas (Art. 39 Reglamento IRPF)

El método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas se aplicará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas realizadas directamente por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**
- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno sólo de ellos.

- ***Importante:*** *para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes, los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos, así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurran las circunstancias expresadas en las reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.*

  Asimismo deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores cuando se circunstancias indicadas en las reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.

Relación de actividades incluidas en el ejercicio 2018 en el método de estimación objetiva: Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
---	Producción de mejillón en batea	5 bateas (1)
419.1	Industrias del pan y de la bollería	6 empleados
419.2	Industrias de la bollería, pastelería y galletas	6 empleados
419.3	Industrias de elaboración de masas fritas	6 empleados
423.9	Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares	6 empleados
641	Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos	5 empleados
642.1, 2, 3 y 4	Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados	5 empleados
642.5	Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos	4 empleados
642.6	Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados	5 empleados
643.1 y 2	Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles	5 empleados
644.1	Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos	6 empleados
644.2	Despachos de pan, panes especiales y bollería	6 empleados
644.3	Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería	6 empleados
644.6	Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes	6 empleados
647.1	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor	5 empleados
647.2 y 3	Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados	4 empleados
651.1	Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería	4 empleados
651.2	Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado	5 empleados
651.3 y 5	Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales	3 empleados
651.4	Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería	4 empleados
651.6	Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general	5 empleados
652.2 y 3	Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal	4 empleados
653.1	Comercio al por menor de muebles	4 empleados
653.2	Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina	3 empleados
653.3	Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos)	4 empleados
653.4 y 5	Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.	3 empleados

(1) cualquier día del año.

(continúa)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
653.9	Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.	3 empleados
654.2	Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres	4 empleados
654.5	Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos)	3 empleados
654.6	Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos	4 empleados
659.2	Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina	4 empleados
659.3	Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública	3 empleados
659.4	Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública	2 empleados
659.6	Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia	3 empleados
659.7	Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales	4 empleados
662.2	Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el grupo 661 y en el epígrafe 662.1	3 empleados
663.1	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados	2 empleados
663.2	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección	2 empleados
663.3	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero	2 empleados
663.4	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general	2 empleados
663.9	Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.	2 empleados
671.4	Restaurantes de dos tenedores	10 empleados
671.5	Restaurantes de un tenedor	10 empleados
672.1, 2 y 3	Cafeterías	8 empleados
673.1	Cafés y bares de categoría especial	8 empleados
673.2	Otros cafés y bares	8 empleados
675	Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos	3 empleados
676	Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías	3 empleados
681	Servicio de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas	10 empleados
682	Servicio de hospedaje en hostales y pensiones	8 empleados
683	Servicio de hospedaje en fondas y casas de huéspedes	8 empleados
691.1	Reparación de artículos eléctricos para el hogar	3 empleados
691.2	Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos	5 empleados
691.9	Reparación de calzado	2 empleados
691.9	Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales)	2 empleados

(continúa)

Grupo o epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	Actividad	Magnitud máxima
692	Reparación de maquinaria industrial	2 empleados
699	Otras reparaciones n.c.o.p.	2 empleados
721.1 y 3	Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera	5 vehículos (1)
721.2	Transporte por autotaxis	3 vehículos (1)
722	Transporte de mercancías por carretera	4 vehículos (1)
751.5	Engrase y lavado de vehículos	5 empleados
757	Servicios de mudanzas	4 vehículos (1)
849.5	Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propio	5 vehículos (1)
933.1	Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.	4 empleados
933.9	Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.	5 empleados
967.2	Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte	3 empleados
971.1	Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados	4 empleados
972.1	Servicios de peluquería de señora y caballero	6 empleados
972.2	Salones e institutos de belleza	6 empleados
973.3	Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras	4 empleados

(1) cualquier día del año.

- ***Importante:*** *la determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad anteriormente relacionada deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).*

Asimismo, se comprenderán en cada actividad las operaciones económicas que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal. Tiene la consideración de actividad accesoria a la actividad principal aquélla cuyo volumen de ingresos no supere el 40 por 100 del volumen correspondiente a la actividad principal. Para el cómputo de la magnitud máxima de exclusión deberán tenerse en cuenta las personas empleadas o vehículos o bateas que se utilicen para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier actividad accesoria incluida en el método de estimación objetiva. (5)

Reglas de cómputo de la magnitud máxima de exclusión (6)

Reglas generales

A efectos de determinar para cada actividad si la magnitud correspondiente a la misma excede o no de las cantidades máximas indicadas en la anterior relación, deberán tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

- La magnitud **"empleados"** comprenderá todas las personas, asalariadas o no asalariadas, que trabajen efectivamente en la actividad principal y en cualquier otra actividad accesoria

(5) Las actividades económicas accesorias que se entienden comprendidas en cada una de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva se indican en la rúbrica "Nota" del apéndice "Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2018", que se reproduce en las páginas finales de este mismo Capítulo.

(6) Véase artículo 3.1. d) de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30)

incluida en el régimen. Su cuantía se determinará por la media ponderada correspondiente al período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

Para determinar la media ponderada se aplicarán exclusivamente las siguientes reglas:

- Sólo se tomará en cuenta el número de horas trabajadas durante el período en que se haya ejercido la actividad durante el año inmediato anterior.

- Se computará como **una persona no asalariada**, la que trabaje en la actividad al menos 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

  No obstante, el empresario se computará como una persona no asalariada. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad. En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al empresario en 0,25 personas/año, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- Se computará como **una persona asalariada**, la que trabaje el número de horas anuales por trabajador fijado en el convenio colectivo correspondiente o, en su defecto, 1.800 horas/año. Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior o superior, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800.

• Las magnitudes **"vehículos"** y **"bateas"** se refiere, respectivamente, al número máximo de vehículos o bateas que se utilicen en cualquier día del año para el desarrollo de la actividad principal y de cualquier otra actividad accesoria incluida en el método.

▪ ***Importante:*** *en el primer año de ejercicio de la actividad se tendrá en cuenta el número de personas empleadas o vehículos o bateas al inicio de la misma.*

Cuando en un año natural se supere la magnitud máxima en alguna actividad, el contribuyente **quedará excluido, a partir del año inmediato siguiente**, del método de estimación objetiva, debiendo determinar su rendimiento neto por el método de estimación directa, modalidad simplificada, siempre que se reúnan los requisitos establecidos para dicha modalidad y no se renuncie a su aplicación, en cuyo caso resultará aplicable la modalidad normal de dicho método.[7]

Reglas especiales

Para la determinación de las magnitudes excluyentes del método de estimación objetiva deberá computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias siguientes:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares.**

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

(7) Los requisitos establecidos para aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, y los efectos de la renuncia a la misma, se comentan en el Capítulo 7, páginas 214 y ss.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales**.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo la magnitud específica correspondiente a la actividad económica desarrollada por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias anteriormente señaladas.

Determinación del rendimiento neto reducido

En el método de estimación objetiva las operaciones necesarias para la determinación del rendimiento neto, en su caso, reducido se realizan de forma aislada y separada para cada actividad que tenga la consideración de independiente, aunque el mismo contribuyente desarrolle varias a las que resulte de aplicación dicho método.

La determinación del rendimiento neto reducido anual correspondiente a cada actividad se efectúa, una vez transcurrido el año o cuando finalice el período impositivo, mediante las operaciones sucesivas que se indican en el siguiente esquema: [(8)]

Fase 1ª		UNIDADES DE MÓDULO EMPLEADAS, UTILIZADAS O INSTALADAS
	(x)	RENDIMIENTO ANUAL POR UNIDAD ANTES DE AMORTIZACIÓN
	=	**RENDIMIENTO NETO PREVIO**
Fase 2ª		MINORACIONES:
	(–)	INCENTIVOS AL EMPLEO
	(–)	INCENTIVOS A LA INVERSIÓN
	=	**RENDIMIENTO NETO MINORADO**
Fase 3ª	(x)	ÍNDICES CORRECTORES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**
Fase 4ª	(–)	REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 5 POR 100
	(–)	REDUCCIÓN ESPECIAL PARA ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN LORCA: 20 POR 100
	(–)	GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (Incendios, inundaciones, hundimientos…)
	(+)	OTRAS PERCEPCIONES EMPRESARIALES
	=	**RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD**
Fase 5ª	(–)	REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD **(*)**: 30 POR 100
	=	**RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD**

(*) Aplicable únicamente respecto del componente "Otras percepciones empresariales" con período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo.

(8) Véanse el Anexo II e instrucciones de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

El rendimiento neto previo de la actividad está constituido por la suma de los productos obtenidos de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad, de cada uno de los módulos por el rendimiento anual antes de amortización asignado a cada unidad de módulo.

Los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en 2018 a cada una de las actividades incluidas en el método de estimación objetiva se reproducen como apéndice al final del presente Capítulo.

Cuantificación del número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de los distintos signos o módulos

La primera operación que debe realizarse para determinar el rendimiento neto previo consiste en cuantificar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas de cada uno de los módulos fijados para cada actividad que tenga la consideración de independiente. La Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), establece las siguientes reglas de cálculo:

- **Módulo "Personal no asalariado"**

Personal no asalariado es el empresario. También tendrán esta consideración, **su cónyuge y los hijos menores** que convivan con él, cuando, trabajando efectivamente en la actividad, no constituyan personal asalariado por no concurrir alguno de los requisitos siguientes:

- Que trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad empresarial.
- Que exista el correspondiente contrato laboral.
- Que estén afiliados al régimen general de la Seguridad Social.

Reglas para el cómputo del módulo "Personal no asalariado"

Reglas generales

- **Empresario:**

Se computará como una persona no asalariada el empresario. En aquellos supuestos en que pueda acreditarse una dedicación inferior a 1.800 horas/año por causas objetivas, tales como jubilación, incapacidad, pluralidad de actividades o cierre temporal de la explotación, se computará el tiempo efectivo dedicado a la actividad.

En estos supuestos, para la cuantificación de las tareas de dirección, organización y planificación de la actividad y, en general, las inherentes a la titularidad de la misma, se computará al **titular de la actividad en 0,25 personas/año**, salvo cuando se acredite una dedicación efectiva superior o inferior.

- **Cónyuge e hijos menores del empresario:**

Se computará como una persona no asalariada, el cónyuge e hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, cuando trabajen en la actividad, al menos, 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas de trabajo al año sea inferior a 1.800, se estimará como cuantía de la persona no asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas en el año y 1.800.

El número de unidades del módulo "personal no asalariado" **se expresará con dos decimales**.

■ ***Importante:*** *el personal no asalariado con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 se computará al 75 por 100. A estos efectos, se tomará en consideración la situación existente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).*

Regla especial del cómputo del cónyuge e hijos menores del empresario

Cuando el cónyuge o los hijos menores del empresario tengan la consideración de no asalariados, se computarán al 50 por 100, siempre que el titular de la actividad se compute por entero, antes de aplicar, en su caso, la reducción prevista para personas con discapacidad anteriormente comentada, y no haya más de una persona asalariada.

La reducción del 50 por 100 se practicará después de haber aplicado, en su caso, la correspondiente por grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

Ejemplo:

Don R.G.C., que tiene reconocido un grado de discapacidad del 33 por 100, es titular de un bar en el que únicamente trabajan él y su esposa, constando la afiliación de ambos al régimen de trabajadores autónomos de la Seguridad Social. Durante el ejercicio 2018 han trabajado más de 1.800 horas cada uno.

Determinar las unidades del módulo "personal no asalariado" empleadas en la actividad en el año 2018.

Solución:

Al no darse el requisito de la afiliación de la esposa al régimen general de la Seguridad Social, ésta tiene la consideración de "personal no asalariado".

Módulo "personal no asalariado":	El titular (1 x 75%)..........................	0,75
	Esposa (1 x 50%)	0,50
	Total	1,25 personas

• Módulo "Personal asalariado"

Tienen la condición de personal asalariado:

a) Las personas que trabajen en la actividad y no tengan la condición de personal no asalariado, incluidos, en su caso, los trabajadores contratados a través de Empresas de Trabajo Temporal (ETT).

b) El cónyuge y los hijos menores del titular de la actividad que convivan con él, siempre que, existiendo el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen general de la Seguridad Social, trabajen habitualmente y con continuidad en la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

■ ***Importante:*** *no se computarán como personas asalariadas los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

A diferencia de los anteriores el personal contratado como becario debe computarse como personal asalariado.

Reglas para el cómputo del módulo "Personal asalariado"

La determinación del número de unidades del módulo "personal asalariado" se realiza mediante la aplicación de las siguientes reglas:

a) Si existe convenio colectivo, se computará como una persona asalariada la que trabaje el número de horas anuales por trabajador que haya sido fijado en dicho convenio.

b) Si no existe convenio colectivo, se estimará que una persona asalariada equivale a 1.800 horas/año.

Cuando el número de horas sea inferior o superior al indicado, se estimará como cuantía de la persona asalariada la proporción existente entre el número de horas efectivamente trabajadas y las fijadas en el convenio colectivo o, en su defecto, 1.800 horas.

El número de unidades del módulo "personal asalariado" **se expresará con dos decimales.**

- **Se computará en un 60 por 100** al personal asalariado menor de 19 años y al que preste sus servicios bajo un contrato de aprendizaje o para la formación.
- **Se computará en un 40 por 100** al personal asalariado que sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

Cuando una persona asalariada cumpla 19 años o se le reconozca un grado de discapacidad del 33 por 100 o superior durante el período impositivo, el cómputo del 60 por 100 o, en su caso, del 40 por 100 se efectuará únicamente respecto de la parte del período en la que se den cualquiera de estas circunstancias.

▪ ***Importante:*** *las reducciones del 60 por 100 y del 40 por 100 anteriormente comentadas son incompatibles entre sí.*

- En las actividades en las que así aparece indicado, el módulo "personal asalariado" se desglosa en dos:
  - Personal asalariado de fabricación.
  - Resto del personal asalariado.

En estos casos, el cómputo de cada uno de los dos módulos citados deberá efectuarse de forma independiente. Cuando un mismo trabajador desarrolle labores de fabricación y de otro tipo, el número de unidades que debe computarse en cada uno de dichos módulos se determinará en función del número de horas efectivas de trabajo en cada labor. Si no fuera posible determinar dicho número, se imputará el total por partes iguales a cada uno de dichos módulos.

Ejemplo:

Don A.C.M. es titular de un taller de reparaciones de vehículos automóviles, epígrafe 691.2 del IAE, que viene determinando el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Desde el año 2004 trabajan a jornada completa en el taller, además del titular, dos empleados fijos mayores de 19 años.

En el ejercicio 2018 se han producido las siguientes alteraciones en la plantilla de trabajadores del taller:

- El 1 de enero se contrataron, a jornada completa y por un período de 6 meses, dos aprendices mayores de 19 años, que totalizaron 900 horas anuales cada uno.
- El día 2 de mayo se contrata, por tiempo indefinido y a jornada completa, un trabajador con un grado de discapacidad del 33 por 100, que totalizó 1.100 horas anuales.

Determinar el número de unidades de los módulos "personal no asalariado" y "personal asalariado" correspondientes al ejercicio 2018, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800 horas/año.

Solución:

Módulo "personal no asalariado":

Titular de la actividad	1,00 persona
Total	1,00 persona

Módulo "personal asalariado":

2 empleados todo el año	2,00 personas
2 aprendices (60% s/2 x 900/1800)	0,60 personas
1 empleado con discapacidad (40% s/1.100/1.800)	0,24 personas
Total	2,84 personas

• Módulo "Superficie del local"

A efectos de la aplicación del módulo, se entiende por locales las construcciones, edificaciones o instalaciones, así como las superficies, cubiertas o sin cubrir, abiertas o no al público, que se utilicen para el desarrollo de la actividad.

La unidad del módulo "Superficie del local" es el metro cuadrado (m^2).

Por superficie del local se tomará la definida en la Regla 14ª.1.F, letras a), b), c) y h), de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre (BOE del 29 y 1 y 2 de octubre), así como en la disposición adicional cuarta, letra f), de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE del 28).

En las actividades en las que así figure indicado, dentro de la magnitud superficie del local será preciso distinguir y determinar por separado alguno, o varios, de los siguientes módulos:

- Superficie local independiente.
- Superficie local no independiente.
- Superficie del local de fabricación.

La unidad de cada uno de estos módulos es, igualmente, el metro cuadrado (m^2).

Se entiende por:

Local independiente

El que dispone de sala de ventas para atención al público. Se consideran asimismo locales independientes aquellos que deban tributar según lo dispuesto en la Regla 14ª.1.F, letra h), de la Instrucción para la aplicación de las tarifas del IAE, aprobada por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

Local no independiente

El que no disponga de sala de ventas propia para atención al público por estar situado en el interior de otro local, galería comercial o mercado.

Local de fabricación

El local, o parte del mismo, dedicado a la realización de las operaciones de fabricación.

• Módulo "Consumo de energía eléctrica"

Por consumo de energía eléctrica se entenderá la facturada por la empresa suministradora, cuya unidad es 100 kilovatios por hora (kw/h). Cuando en la factura se distinga entre energía "activa" y "reactiva", sólo se computará la primera.

• Módulo "Potencia eléctrica"

Se entenderá por potencia eléctrica la contratada con la empresa suministradora de la energía, cuya unidad es el kilovatio contratado (kw).

• Módulo "Superficie del horno"

Por superficie del horno se entenderá la que corresponda a las características técnicas del mismo. La unidad del módulo "superficie del horno" es 100 decímetros cuadrados (dm^2).

- **Módulo "Mesas"**

En los bares y cafeterías, así como en los restaurantes, la unidad "mesa" se entenderá referida a la susceptible de ser ocupada por cuatro personas. Las mesas de capacidad superior o inferior aumentarán o reducirán la cuantía del módulo en la proporción correspondiente.

Mesas que se utilizan solamente durante determinados períodos del año. El número de unidades del módulo "mesas" se determinará en proporción a la duración del período, computado en días, durante el que se hayan utilizado las mesas a lo largo del año.

Tableros que se utilizan ocasionalmente como mesas. Se computará una unidad del módulo "mesas" por cada cuatro personas susceptibles de ocupar los tableros. Una vez determinado con arreglo a este criterio el número de unidades, éste se prorrateará en función del período, computado en días, de utilización de los tableros durante el año.

Barras adaptadas para servir comidas. Estas barras no se computarán a efectos de determinar el número de unidades del módulo "mesas".

- **Módulo "Número de habitantes"**

El número de habitantes será el de la población de derecho del municipio, constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón Municipal de Habitantes, presentes y ausentes. La condición de residentes se adquiere en el momento de realizar tal inscripción.

- **Módulo "Carga del vehículo"**

La capacidad de carga de un vehículo o conjunto de vehículos será igual a la diferencia entre la masa total máxima autorizada determinada teniendo en cuenta las posibles limitaciones administrativas, que en su caso, se reseñen en las Tarjetas de Inspección Técnica, con el límite de 40 toneladas, y la suma de las taras correspondientes a los vehículos portantes (peso en vacío del camión, remolque, semirremolque y cabeza tractora), expresada, según proceda, en kilogramos o toneladas, estas últimas con dos cifras decimales.

En el caso de cabezas tractoras que utilicen distintos semirremolques, su tara se evaluará en ocho toneladas como máximo.

Cuando el transporte se realice exclusivamente con contenedores, la tara de éstos se evaluará en tres toneladas.

- **Módulo "Plazas"**

En las actividades de servicio de hospedaje, se entenderá por "plazas" el número de unidades de capacidad de alojamiento del establecimiento.

- **Módulo "Asientos"**

En las actividades de **transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera**, se entenderá por "asientos" el número de unidades que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, excluidos el del conductor y el del guía.

Vehículos adaptados específicamente para **transporte escolar**. El cómputo de unidades del módulo asiento de estos vehículos deberá efectuarse por el número equivalente de asientos de personas adultas. A estos efectos, se considerará que cada tres asientos para niños menores de 14 años equivalen a dos asientos de personas adultas.

• Módulo "Máquinas recreativas"

Únicamente se computarán las máquinas recreativas instaladas que no sean propiedad del titular de la actividad. (9)

Esta magnitud comprende dos módulos: máquinas tipo "A" y máquinas tipo "B" de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 4º y 5º, respectivamente, del Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 2110/1998, de 2 de octubre (BOE del 16).

- **Máquina recreativa tipo "A".** Son máquinas tipo "A" todas aquéllas de mero pasatiempo o recreo que se limitan a conceder al usuario un tiempo de uso o de juego a cambio del precio de la partida, sin que puedan conceder ningún tipo de premio en metálico, en especie o en forma de puntos canjeables por objetos o dinero.
- **Máquina recreativa tipo "B".** Son máquinas tipo "B" aquéllas que, a cambio del precio de la jugada, conceden al usuario un tiempo de uso o de juego y, eventualmente, de acuerdo con el programa de juego, un premio en metálico.

• Módulo "Potencia fiscal del vehículo"

En las actividades que lo tienen asignado, este módulo viene definido por la potencia fiscal que figura en la Tarjeta de Inspección Técnica del vehículo, expresada en caballos fiscales (CVF).

• Módulo "Longitud de barra"

En las actividades de cafés y bares que tienen asignado el módulo "longitud de barra", se entenderá por barra el mostrador donde se sirven y apoyan las bebidas y alimentos solicitados por los clientes.

La longitud de barra se medirá por el lado del público y de ella se excluirá la zona reservada al servicio de camareros. Si existiesen barras auxiliares de apoyo adosadas a las paredes, pilares, etc., dispongan o no de taburetes, se incluirá su longitud para el cálculo del módulo.

La unidad de este módulo es el metro lineal (m.l.). El número de unidades se expresará, en su caso, con dos decimales.

• Módulo "Distancia recorrida"

La actividad de transporte por autotaxis tiene como módulo asignado la "distancia recorrida" por cada vehículo afecto a la actividad, debiendo computarse la totalidad de los recorridos en el año. La unidad está constituida por 1.000 km.

Reglas para el cómputo de los módulos distintos de "Personal asalariado" y "Personal no asalariado"

El número de unidades de cada uno de los módulos distintos de "personal asalariado" y "personal no asalariado" se determinará en función de los días de efectiva utilización o instalación para la actividad de que se trate, cuando se hubiera producido alguna de las siguientes circunstancias:

- Inicio de la actividad con posterioridad al día 1 de enero del año natural.
- Cese en la actividad antes del día 31 de diciembre del año natural.
- Ejercicio discontinuo de la actividad (sin que tengan esta consideración los períodos vacacionales.

(9) Las máquinas propiedad del titular constituyen una actividad independiente, clasificada en el epígrafe 969.4 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

- Haberse producido variaciones durante el año en la cuantía de las variables o módulos correspondientes a la actividad.

En estos casos, el número de unidades de cada uno de los módulos distintos de los correspondientes al personal (asalariado y no asalariado) vendrá dado por el promedio de los relativos a todo el período en que se haya ejercido la actividad durante el año natural, expresándose con dos cifras decimales, si el resultado no fuese un número entero.

Para la determinación de este promedio se deberán multiplicar las unidades utilizadas o empleadas por el número de días naturales del período en que se haya ejercido la actividad y dividir dicho resultado entre 365 días.

No obstante lo anterior, para los módulos "consumo de energía eléctrica" y "distancia recorrida" se tendrán en cuenta los kilovatios por hora consumidos y los kilómetros recorridos, respectivamente, sea cual fuere la duración del período.

- ***Módulos comunes a varias actividades:*** *cuando exista utilización parcial de un módulo en la actividad o sector de actividad, el valor a computar será el que resulte de su prorrateo en función de su utilización efectiva. Si no fuera posible determinar ésta, se imputará por partes iguales a cada una de las utilizaciones del módulo.*

Rendimiento anual por unidad de módulo antes de amortización

Para el ejercicio 2018 los importes de los rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización correspondientes a cada actividad son los que figuran en el Anexo II de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

Reducción del rendimiento anual por unidad de módulo por circunstancias excepcionales (Art 37.4.1º y 2º Reglamento IRPF) (10)

En situaciones de normalidad económica, el rendimiento neto previo de la actividad viene determinado por el resultado de multiplicar el número de unidades empleadas, utilizadas o instaladas en la actividad de cada uno de los módulos aplicables por el rendimiento anual por unidad antes de amortización asignado a cada unidad. Sin embargo, cuando se produzcan las circunstancias excepcionales que se indican a continuación, se podrá acordar por la Administración la reducción de dicho rendimiento anual por unidad en relación con los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación. Dichas circunstancias se agrupan en los siguientes supuestos:

1º Cuando el desarrollo de la actividad económica se vea afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afecten a un sector o zona determinada.

2º Cuando el desarrollo de la actividad económica se vea afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones o anomalías graves en el desarrollo de la actividad.

3º Cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado.

En el primer caso, la reducción de los signos, índices o módulos deberá ser autorizada por el Ministra de Hacienda y podrá afectar a los contribuyentes de un determinado sector o zona. (11)

(10) Véase también el Anexo III de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

(11) Como consecuencia de los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca (Murcia) se ha aprobado la aplicación en el ejercicio 2018 de una reducción del 20 por 100 del rendimiento neto de módulos a las actividades desarrolladas en dicho término municipal. Véase la página 289 de este Capítulo.

En los restantes casos, los interesados que deseen que se reduzcan los signos, índices o módulos, deberán presentar, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se hayan producido las alteraciones o la situación de incapacidad temporal, escrito ante la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se ponga de manifiesto el hecho de haberse producido dichas circunstancias, aportando al mismo tiempo las pruebas que se estimen oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de las alteraciones producidas. Acreditada la efectividad de las mismas, el titular de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria acordará la reducción de los módulos que procedan, con indicación del período de tiempo a que resulte de aplicación.

- ***Atención:*** *en el supuesto de que el contribuyente tenga reconocido el derecho a la reducción de alguno o varios de los módulos aplicables a la actividad, la declaración se cumplimentará en base a las cuantías reducidas acordadas por la Administración tributaria.*

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

El rendimiento neto minorado es el resultado de reducir el rendimiento neto previo en el importe de los incentivos al empleo y a la inversión, en la forma que se establece a continuación: (12)

Minoración por incentivos al empleo

Para determinar el importe correspondiente a esta minoración, deberá multiplicarse la cuantía del "rendimiento anual por unidad antes de amortización" establecido para el módulo "personal asalariado" por el coeficiente de minoración que corresponda, el cual está constituido, a su vez, por la suma de los dos coeficientes siguientes:

- **Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.**
- **Coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".**

De forma resumida:

Minoración = RA x (Coeficiente por incremento del nº de personas asalariadas + Coeficiente por tramos)
Siendo RA el importe del rendimiento anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" correspondiente a la actividad de que se trate.

La determinación de los coeficientes mencionados se realiza de la siguiente forma:

1º Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas

La aplicación de este coeficiente está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que en el año 2018 se haya incrementado, en términos absolutos, el número de personas asalariadas empleadas en la actividad en relación con el año 2017.

- Que, además, el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2018 sea superior al número de unidades de ese mismo módulo correspondiente a 2017.

Cumpliéndose ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2018 y el correspondiente a 2017 se multiplicará por 0,40. El resultado obtenido es el **coeficiente por incremento del número de personas asalariadas**.

(12) Véanse el Anexo II e instrucción 2.2 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

A estos efectos, se tendrán en cuenta exclusivamente las personas asalariadas que se hayan computado en la Fase 1ª, de acuerdo con las reglas anteriormente comentadas para el cómputo del módulo "personal asalariado". Si en el año anterior no se hubiese estado acogido al método de estimación objetiva, se tomará como número de unidades correspondiente a dicho año el que hubiera correspondido, de acuerdo con las reglas establecidas para el cómputo del "personal asalariado".

- ***Atención:*** *en ningún caso se tendrán en cuenta, a efectos de determinar el coeficiente por incremento del número de personas asalariadas, aquéllas que no se hubieran computado, para determinar el rendimiento neto previo de la actividad, como es el caso de los alumnos de formación profesional específica que realicen el módulo obligatorio de formación en centros de trabajo.*

2º Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado"

A cada uno de los tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado" utilizado para determinar el rendimiento neto previo correspondiente al ejercicio 2018, excluida, en su caso, la diferencia positiva sobre la que se hubiera aplicado el coeficiente 0,40 anterior, se le aplicará el coeficiente que corresponda de la siguiente tabla:

Tramo	Coeficiente
Hasta 1,00..	0,10
Entre 1,01 y 3,00..............................	0,15
Entre 3,01 y 5,00..............................	0,20
Entre 5,01 y 8,00..............................	0,25
Más de 8,00.....................................	0,30

El resultado de la aplicación de la citada tabla es el **coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado"**.

La minoración por incentivos al empleo será el resultado de multiplicar la cuantía del "rendimiento anual por unidad antes de amortización", establecido para el módulo "personal asalariado" por el resultado de sumar los dos coeficientes anteriores.

Ejemplo:

Don A.A.A. desarrolla la actividad de restaurante de dos tenedores, epígrafe 671.4 del IAE.

Durante el ejercicio 2017, trabajaron en la actividad 3 empleados con contrato fijo y a jornada completa, cada uno de los cuales totalizó 2.000 horas/año. En el mes de junio, se contrató por un período de 6 meses un aprendiz que totalizó 1.020 horas de trabajo.

En el ejercicio 2018 la situación de la plantilla ha sido la siguiente:

- Permanecen en la empresa los 3 empleados con contrato fijo, realizando la misma jornada laboral anual que en el año anterior.
- El 2 de enero, se contrató por tiempo indefinido a un trabajador que totalizó 2.000 horas/año.
- El día 2 de mayo, se contrataron temporalmente por un período de 6 meses a 2 nuevos empleados, cada uno de los cuales totalizó 1.000 horas de trabajo.

Determinar la minoración por incentivos al empleo correspondiente al ejercicio 2018, suponiendo que el número de horas anuales establecidas en el correspondiente convenio colectivo es de 1.800.

Solución:

1.- Determinación del coeficiente por incremento del número de personas asalariadas.

a) Incremento del número de personas asalariadas en 2018 respecto de 2017 en términos absolutos:

- Personas asalariadas en el año 2017 .... 4 personas
- Personas asalariadas en el año 2018 .... 6 personas
- Incremento del número de personas asalariadas .... 2 personas

b) Incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2018 respecto de 2017:

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2017.

(3 x 2.000/1.800) + (60% s/1.020/1.800) = 3,33 + 0,33 = 3,66 personas

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2018

(4 x 2.000/1.800) + (2 x 1.000/1.800) = 4,44 + 1,11 = 5,55 personas

Incremento del número de unidades: 5,55 – 3,66 = 1,89 personas

Al cumplirse ambos requisitos, la diferencia positiva entre el número de unidades del módulo "personal asalariado" de 2018 respecto de 2017 se multiplicará por 0,40.

Coeficiente por incremento del número de personas asalariadas: 0,40 x 1,89 = 0,756

2.- Determinación del coeficiente por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado", excluida la diferencia positiva sobre la que se ha aplicado el coeficiente 0,4 anterior.

Hasta 1,00	1	x	0,10	=	0,10
Entre 1,01 y 3,00	2	x	0,15	=	0,30
Entre 3,01 y 5,00	0,66	x	0,20	=	0,132
Total	3,66				0,532

3.- Coeficiente de minoración: 0,756 + 0,532 = 1,288

4.- Importe de la minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de multiplicar el rendimiento anual por unidad antes de amortización del módulo "personal asalariado" (3.709,88) por el coeficiente de minoración (suma del coeficiente por incremento del número de asalariados más el coeficiente por tramos, 1,288). Es decir, 3.709,88 x 1,288 = 4.778,33 euros.

Minoración por incentivos a la inversión

Este incentivo permite reducir el rendimiento neto previo de la actividad en el importe correspondiente a la depreciación efectiva experimentada por el inmovilizado, material o intangible, afecto a la misma por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Tabla de amortización

El importe de la depreciación efectiva se determina utilizando la tabla de amortización incluida en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), que se reproduce en la página siguiente:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 por 100	5 años
3	Batea	10 por 100	12 años
4	Barco	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 por 100	10 años

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización

- **El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo**. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- **El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción** si el elemento ha sido producido por la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.
- **La amortización deberá practicarse elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo Grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.
- Los elementos patrimoniales del inmovilizado material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos.
- **La vida útil no puede exceder del período máximo de amortización** establecido en la tabla para cada tipo de elementos.
- Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran **usados**, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la Tabla de Amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.
- Los elementos del inmovilizado material **nuevos**, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2018, cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros, podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.

- En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.
- **Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004**, los coeficientes de amortización lineales máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el citado período.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

Sobre el rendimiento neto minorado de la actividad cuyo importe sea positivo se aplicarán, cuando corresponda, los índices correctores que a continuación se señalan: (13)

- ***Atención:*** *si el rendimiento neto minorado de la actividad es una cantidad negativa, no se aplicarán los índices correctores.*

Índices correctores especiales

Únicamente tienen asignado índice corrector especial las siguientes actividades:

Actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE: 659.4)

Ubicación de los quioscos	Índice aplicable
Madrid y Barcelona	1,00
Municipios de más de 100.000 habitantes	0,95
Resto de municipios	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte por autotaxis (epígrafe IAE: 721.2)

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,75
De 2.001 hasta 10.000 habitantes	0,80
De 10.001 hasta 50.000 habitantes	0,85
De 50.001 hasta 100.000 habitantes	0,90
Más de 100.000 habitantes	1,00

Cuando, por ejercerse la actividad de transporte por autotaxis en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

Actividad de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera (epígrafes IAE: 721.1 y 3)

Si el titular dispone de un único vehículo, **el índice aplicable es el 0,80**.

(13) Véanse el Anexo II e instrucciones 2.3 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

Actividades de transporte de mercancías por carretera y servicios de mudanzas (epígrafes IAE: 722 y 757)

Características de la actividad	Índice aplicable
Actividad en la que el titular disponga de un único vehículo..	0,80
Actividad desarrollada con tractocamiones y sin semirremolques	0,90
Actividad desarrollada con un único tractocamión y sin semirremolques	0,75

Actividad de producción de mejillón en batea

Características de la actividad	Índice aplicable
Empresa con una sola batea y sin barco auxiliar..	0,75
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de menos de 15 toneladas de registro bruto (T.R.B.)...	0,85
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de 15 a 30 T.R.B.	0,90
Empresa con una sola batea y con un barco auxiliar de más de 30 T.R.B.	0,95
Empresa con dos bateas y sin barco auxiliar	0,90
Empresa con dos bateas y con un barco auxiliar de menos de 15 T.R.B.	0,95

Índices correctores generales

Índice corrector para empresas de pequeña dimensión

Este índice corrector resulta aplicable a las empresas que cumplan los siguientes requisitos:

- Que el titular de la actividad sea persona física.
- Que ejerza la actividad en un único local.
- Que no disponga de más de un vehículo afecto a la actividad y éste no supere los 1.000 kg de capacidad de carga.
- Que en ningún momento del año 2018 haya tenido más de dos personas asalariadas en la actividad.

Concurriendo estos requisitos, la cuantía del índice corrector será la que, en función del número de personas asalariadas y, en su caso, la población del municipio en que se ejerce la actividad, se indica a continuación:

- **Si la actividad se ejerce sin personal asalariado:**

Población del municipio en el que se ejerce la actividad	Índice aplicable
Hasta 2.000 habitantes	0,70
De 2.001 hasta 5.000 habitantes..	0,75
Más de 5.000 habitantes..	0,80

Cuando, por ejercerse la actividad en varios municipios, exista la posibilidad de aplicar más de un índice de los anteriormente señalados, se aplicará un único índice, que será el correspondiente al municipio de mayor población.

- **Si la actividad se ejerce con personal asalariado, hasta un máximo de dos trabajadores, se aplicará el índice 0,90** cualquiera que sea la población del municipio en el que se desarrolle la actividad.

Índice corrector de temporada

En las actividades que habitualmente se desarrollen sólo durante ciertos días del año, continuos o alternos, siempre que el total no exceda de 180 días por año, se aplicará un índice corrector multiplicador, cuya cuantía está en función de la duración de la temporada en la que se realiza la actividad.

Duración de la temporada	Índice aplicable
Hasta 60 días	1,50
De 61 días a 120 días	1,35
De 121 días a 180 días	1,25
Más de 180 días (no constituye actividad de temporada)	___

Índice corrector de exceso

Si el rendimiento neto minorado, rectificado, en su caso, por la aplicación de los índices anteriores, supera las cuantías que para cada actividad se indican en la relación que sigue, **al exceso le será de aplicación el índice multiplicador 1,30**.

Actividad (epígrafe IAE)	Cuantía	Actividad (epígrafe IAE)	Cuantía	Actividad (epígrafe IAE)	Cuantía
Producción de mejillón en batea	40.000,00	653.2	26.189,61	675	16.596,83
419.1	41.602,30	653.3	24.470,09	676	25.528,25
419.2	33.760,53	653.4 y 5	26.454,15	681	61.512,19
419.3	19.670,55	653.9	32.765,35	682	32.840,94
423.9	19.670,55	654.2	32.815,74	683	16.256,70
641	16.867,67	654.5	31.367,06	691.1	21.585,33
642.1, 2, 3 y 4	21.635,71	654.6	26.970,63	691.2	33.729,04
642.5	20.136,65	659.2	30.718,31	691.9 (2)	16.552,74
642.6	16.237,81	659.3	35.524,14	691.9 (3)	24.803,91
643.1 y 2	24.551,97	659.4	25.207,02	692	30.352,99
644.1	43.605,26	659.4 (1)	28.860,22	699	23.607,18
644.2	42.925,01	659.6	24.948,78	721.1 y 3	35.196,62
644.3	33.760,53	659.7	23.978,80	722	33.640,86
644.6	19.670,55	662.2	16.395,27	751.5	28.280,74
647.1	15.822,10	663.1	14.379,72	757	33.640,86
647.2 y 3	25.219,62	663.2	19.059,58	849.5	33.640,86
651.1	23.638,67	663.3	17.081,82	933.1	47.233,25
651.2	24.848,00	663.4	16.886,56	933.9	33.697,55
651.3 y 5	19.626,46	663.9	18.354,14	967.2	37.067,30
651.4	14.862,05	671.4	51.617,08	971.1	37.224,77
651.6	24.306,32	671.5	38.081,38	972.1	18.051,81
652.2 y 3	25.333,00	672.1, 2 y 3	39.070,26	972.2	26.945,44
653.1	30.718,31	673.1	30.586,03	973.3	24.192,95
		673.2	19.084,78		

Notas al cuadro del índice corrector de exceso:

(1) En quioscos situados en la vía pública.

(2) Reparación de calzado.

(3) Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Índice corrector por inicio de nuevas actividades

- Los contribuyentes que hayan iniciado nuevas actividades, podrán aplicar en el ejercicio 2018 un **índice corrector del 0,80** si se trata del primer año de ejercicio de la actividad, **o del 0,90** si se trata del segundo.

A estos efectos, en el ejercicio de la actividad deberán concurrir las siguientes circunstancias:

- Que se trate de nuevas actividades cuyo ejercicio se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2017.
- Que no se trate de actividades de temporada.
- Que no se hayan ejercido anteriormente bajo otra titularidad o calificación.
- Que se realicen en local o establecimiento dedicados exclusivamente a dicha actividad, con total separación del resto de actividades empresariales o profesionales que, en su caso, pudiera realizar el contribuyente.

- **Cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad**, con grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 los índices correctores aplicables serán del **0,60 si se trata del primer año** de ejercicio de la actividad o del **0,70 si se trata del segundo**.

Reglas para la aplicación de los índices correctores: orden de aplicación e incompatibilidades

Los índices correctores se aplican en el orden en el que acaban de comentarse, que es el orden en el que aparecen en la declaración, siempre que no sean incompatibles entre sí, sobre el rendimiento neto minorado o, en su caso, sobre el rectificado por aplicación de los mismos.

Las incompatibilidades entre los diferentes índices correctores son las siguientes:

- El índice corrector para empresas de pequeña dimensión no será aplicable a las actividades para las que estén previstos índices correctores especiales, a excepción del aplicable a la actividad de comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública (epígrafe IAE: 659.4).
- Cuando resulte aplicable el índice corrector para empresas de pequeña dimensión no se aplicará el índice corrector de exceso.
- Cuando resulte aplicable el índice corrector de temporada no se aplicará el índice corrector por inicio de nuevas actividades.

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

La determinación del rendimiento neto de la actividad es el resultado de disminuir el rendimiento neto de módulos en la cuantía de la reducción general y en la de los gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales. El saldo resultante de esta operación deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales.

Reducción general: 5 por 100

La disposición adicional primera de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 18), ha establecido una reducción del rendimiento neto de módulos del **5 por 100 aplicable con carácter general en el ejercicio 2018** a todos los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Reducción en 2018 para actividades económicas desarrolladas en el término municipal en Lorca: 20 por 100

Una vez aplicada la reducción anterior y, únicamente para aquellos contribuyentes que desarrollen su actividad económica en el término municipal de Lorca y determinen el rendimiento neto de dicha actividad por el método de estimación objetiva, **se podrá reducir el rendimiento neto de módulos de 2018 correspondiente a tales actividades en un 20 por 100** (14). La reducción se deberá consignar en la casilla ***[0170]*** de la página 7 de la declaración.

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales (Art. 37.4.3º Reglamento IRPF) (15)

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales, que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos.

Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones. La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Otras percepciones empresariales

El rendimiento neto de módulos deberá incrementarse en el importe correspondiente a otras percepciones empresariales tales como las subvenciones corrientes y de capital. (16)

- ***Importante:*** *las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributan como rendimientos del trabajo.* (17)

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

(Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento)

El rendimiento neto reducido de la actividad es el resultado de minorar la cuantía del rendimiento neto de la actividad en el importe equivalente al 30 por 100 del concepto "otras percepciones empresariales" cuyo período de generación sea superior a dos años, así como de aquellas que se califiquen reglamentariamente como obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando éstos se imputen en un único período impositivo

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales.**

(14) Véase la disposición adicional cuarta de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), en la que se establece la reducción del 20 por 100 en 2018 del rendimiento neto calculado por el método de estimación objetiva del IRPF y de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del IVA para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca.

(15) Véase también Anexo III de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

(16) Los criterios de imputación temporal de las subvenciones corrientes y de capital se comentan en las páginas 221 y ss. del Capítulo 7 de este Manual.

(17) Véase en el Anexo III la norma común 3 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

A estos efectos, se consideran obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, las siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros (Art. 32.2.3º de la Ley IRPF)

Las condiciones, cuantía y límite de esta reducción se contiene en las páginas 256 y ss. del Capítulo 7, a cuyo comentario nos remitimos.

Caso práctico

Bar de categoría especial (epígrafe IAE: 673.1), situado en un local alquilado en la ciudad de Salamanca, en el que desde su apertura en el año 1995 trabajan con el titular 3 personas asalariadas a jornada completa según el Convenio Colectivo del sector, que fija una jornada laboral de 1.792 horas anuales. El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

En el ejercicio anterior (2017), el número de unidades del módulo "personal asalariado" ascendió a 3 personas. Por lo que se refiere al ejercicio 2018, la actividad se ha desarrollado con el siguiente detalle:

- El 1 de septiembre se contrataron 2 nuevos trabajadores mayores de 19 años que permanecían en la empresa a 31 de diciembre de 2018, cada uno de los cuales ha totalizado 630 horas de trabajo en dicho año. Las retribuciones totales satisfechas al personal en el ejercicio 2018 ascendieron a 39.500,00 euros.
- La longitud de la barra del bar es de 10 metros y en el mismo hay instaladas 8 mesas para cuatro personas.
- La potencia eléctrica contratada es de 35 kilovatios y en el local hay instalada una máquina recreativa tipo "B".
- Del inmovilizado afecto a la actividad el titular únicamente conserva facturas de la cafetera, una vitrina térmica, la instalación de aire acondicionado y las 8 mesas con sus sillas. Los datos que figuran en su libro registro de bienes de inversión son los siguientes:

Elemento	Comienzo de utilización	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2017
Mobiliario (mesas y sillas)........................	01-06-1999	1.500 euros	1.500 euros
Cafetera..	01-06-2013	9.400 euros	8.400 euros
Vitrina térmica.......................................	01-07-2014	4.000 euros	2.500 euros
Instalación de aire acondicionado	01-08-2014	6.600 euros	3.900 euros

- Para sustituir las mesas y sillas del establecimiento, el titular el día 1 de octubre de 2018 ha adquirido 8 mesas y 32 sillas nuevas por 2.400,00 euros, sin que el valor unitario de ninguno de dichos muebles supere la cantidad de 601,01 euros. Dicho mobiliario ha sido instalado en el bar el día 15 del citado mes. El mobiliario viejo lo ha vendido por 510,00 euros.
- El día 10 de agosto de 2018 se produjo una inundación en el bar, ocasionando daños cuya reparación ascendió a 1.200,00 euros, sin que la póliza de seguro del titular cubriera el mencionado riesgo. El día 1 de septiembre, el titular

de la actividad presentó escrito en la Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, comunicando los referidos hechos y aportando factura de las reparaciones efectuadas junto al documento acreditativo de la inundación expedido por el servicio de bomberos de la localidad. Por los servicios competentes de la Administración de la Agencia Tributaria se ha verificado la certeza de la causa que ha motivado el gasto extraordinario y su cuantía.

Solución:

1ª Fase: Determinación del rendimiento neto previo.

1. Determinación del número de unidades computables de cada uno de los módulos aplicables a la actividad.

- Personal asalariado:
  - 3 personas todo el año: (3 x 1.792 horas ÷ 1.792)......................... 3,00 personas
  - 2 personas contratadas el 01-09-2018: (2 x 630 horas ÷ 1.792) .... 0,70 personas
  - Total .... 3,70 personas
- Personal no asalariado. El titular.. 1,00 persona
- Potencia eléctrica. Kilovatios contratados....................................... 35,00 kW.
- Mesas. Mesas para 4 personas... 8,00 mesas
- Longitud de barra. Metros lineales.. 10,00 m.l.
- Máquinas recreativas tipo "B". Número de máquinas instaladas........ 1,00 máquina

2. Aplicación al número de unidades de cada módulo del rendimiento anual por unidad antes de amortización establecido en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

Módulo	Nº unidades	Rendimiento por unidad	Rendimiento por módulo
1. Personal asalariado..............................	3,70	4.056,30	15.008,31
2. Personal no asalariado	1,00	15.538,66	15.538,66
3. Potencia eléctrica	35,00	321,23	11.243,05
4. Mesas..	8,00	233,04	1.864,32
5. Longitud de barra	10,00	371,62	3.716,20
6. Máquinas tipo "A"...............................	0,00	957,39	0,00
7. Máquinas tipo "B"...............................	1,00	2.903,66	2.903,66
Rendimiento neto previo (suma)			50.274,20

2ª Fase: Determinación del rendimiento neto minorado.

1. Minoración por incentivos al empleo.

1.1 Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas.

Cumplida la condición de haberse incrementado la plantilla en 2018 respecto de la existente en el ejercicio 2017, por razón de los dos trabajadores contratados el 1 de septiembre de 2018, resulta:

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2018.................................... 3,70 personas

Número de unidades del módulo "personal asalariado" en 2017.................................... 3,00 personas

Incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado"........................... 0,70 personas

Coeficiente de minoración por incremento del número de personas asalariadas:

0,70 (incremento del número de unidades del módulo "personal asalariado") x 0,40 = 0,28 personas.

1.2 Coeficiente de minoración por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado".

Excluyendo el incremento de 0,70 personas sobre el cual se aplicó el anterior coeficiente minorador, el coeficiente por tramos se aplica sobre 3,00 unidades del módulo de la siguiente forma:

Solución (continuación):

Hasta 1,00:	1,00 x 0,10	0,10
Entre 1,01 y 3,00:	2,00 x 0,15	0,30
Coeficiente de minoración por tramos (suma)		0,40

1.3 Coeficiente de minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de sumar los coeficientes de minoración por incremento del número de personas asalariadas y por tramos del número de unidades del módulo "personal asalariado": 0,28 + 0,40 = 0,68

1.4 Importe de la minoración por incentivos al empleo.

Es el resultado de multiplicar el coeficiente minorador por el rendimiento anual por unidad del módulo "personal asalariado": 0,68 x 4.056,30 = 2.758,28 euros.

2. Minoración por incentivos a la inversión.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), y aplicando los coeficientes lineales máximos de amortización fijados en la misma, el importe de la minoración por incentivos a la inversión se determina como sigue:

Elemento patrimonial	Valor adquisición (1)	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Mobiliario (mesas y sillas)	1.502	-----	-----	---- (2)
Cafetera	9.400	25%	Todo el año	1.000 (3)
Vitrina térmica..	4.000	25%	Todo el año	1.000
Aire acondicionado...	6.600	25%	Todo el año	1.650
Mesas y sillas nuevas (amortizadas libremente)......	2.400	100% (4)	Irrelevante	2.400
Minoración por incentivos a la inversión (suma)...				6.050

(1) En el valor de adquisición de los elementos del inmovilizado no está incluido el IVA soportado, ya que la actividad está sujeta al régimen simplificado del IVA.

(2) Pese a haber estado en funcionamiento en la empresa hasta su baja por venta, no cabe amortizar en 2018 las mesas y sillas viejas, ya que a 31-12-2017 dichos elementos ya estaban completamente amortizados.

(3) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente máximo es superior a la cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2017, que asciende a 1.000 euros (9.400 – 8.400), la amortización se ha efectuado por esta última cantidad.

(4) Las mesas y sillas nuevas pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2018 no supera la cantidad de 3.005,06 euros.

3. Determinación del rendimiento neto minorado.

	Rendimiento neto previo..	50.274,20
menos:	Minoración por incentivos al empleo	2.758,28
menos:	Minoración por incentivos a la inversión	6.050,00
igual a:	Rendimiento neto minorado..	41.465,92

3ª Fase: Determinación del rendimiento neto de módulos.

El único índice corrector aplicable en este ejemplo es el índice corrector de exceso, debido a que el rendimiento neto minorado supera la cantidad de 30.586,03 euros. Por consiguiente:

Rendimiento neto de módulos = 30.586,03 + [1,30 x (41.465,92 – 30.586,03)] = 44.729,89 euros.

4ª Fase: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

Procede aplicar en primer lugar la reducción general del 5 por 100. Asimismo, al cumplirse todos los requisitos establecidos al efecto, procede deducir el importe de los gastos extraordinarios ocasionados por la inundación acaecida el día 10 de agosto. Por consiguiente:

Solución (continuación):

Rendimiento neto de módulos		44.729,89
menos:	Reducción general (5 por 100)	2.236,49
menos:	Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales	1.200,00
igual a:	Rendimiento neto de la actividad	41.293,40

5ª Fase: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

Al no haber rendimientos con período de generación superior a dos años o que tengan la consideración de obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, el rendimiento neto reducido de la actividad coincide con el determinado en la fase 4 anterior, que asciende a 41.293,40 euros.

Comentario: Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales afectos a la actividad (sillas y mesas) deberán declararse en el apartado G_2 de la página 12 de la declaración.

Determinación del rendimiento neto reducido total de la actividad.

Al ser rendimientos de las actividades económicas superiores a 12.000 euros no puede aplicar la reducción del artículo 32.2.3º de la Ley del IRPF por lo que el rendimiento neto reducido total coincide con el rendimiento neto reducido total de la actividad, que asciende a 41.293,40 euros.

Cumplimentación en el impreso de declaración

(página 7 del Modelo D-100)

E2 Rendimientos de actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva

• Actividades económicas realizadas y rendimientos obtenidos

Contribuyente titular de la actividad .... 0156 Declarante

Clasificación IAE (grupo o epígrafe) 0157 6731

Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X" 0158

Atención: *la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.*

MÓDULOS	Definición	N.º de unidades	Rendimiento por módulo antes de amortización
1	Pers. asalariado	3,70	15.008,31
2	Pers. no asalariado	1,00	15.538,66
3	Potencia eléctrica	35,00	11.243,05
4	Mesas	8,00	1.864,32
5	Longitud de barra	10,00	3.716,20
6	Máquinas tipo "A"	0,00	0,00
7	Máquinas tipo "B"	1,00	2.903,66

Rendimiento neto previo (suma) **0159** 50.274,20

Minoraciones:

Minoración por incentivos al empleo 0160 2.758,28

Minoración por incentivos a la inversión 0161 6.050,00

Rendimiento neto minorado ([0159] - [0160] - [0161]) **0162** 41.465,92

Índices correctores

1. Índice corrector especial .... 0163 ---
2. Índice corrector para empresas de pequeña dimensión .... 0164 ---
3. Índice corrector de temporada .... 0165 ---
4. Índice corrector de exceso 0166 1,30
5. Índice corrector por inicio de nueva actividad .... 0167 ---

Rendimiento neto de módulos **0168** 44.729,89

Reducción de carácter general 0169 2.236,49
(5 por 100 del importe de la casilla [0168], si ésta es > 0)

Reducción para actividades económicas desarrolladas en el término municipal de Lorca (Murcia) 0170

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales 0171 1.200,00

Otras percepciones empresariales .... 0172 ---

Rendimiento neto de la actividad ([0168] - [0169] - [0170] - [0171] + [0172]) **0173** 41.293,40

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular .... 0174 ---
(artículo 32.1 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)

Rendimiento neto reducido ([0173] - [0174]) **0175** 41.293,40

Suma de rendimientos netos reducidos de las actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva (suma de las casillas [0175) 0176 41.293,40

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2.3º de la Ley del Impuesto) .... 0177 ---

Rendimiento neto reducido total de las actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales) en estimación objetiva ([0176] - [0177]) **0180** 41.293,40

Apéndice: Rendimientos anuales por unidad de módulo antes de amortización aplicables en el ejercicio 2018

Actividad: Producción de mejillón en batea.

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.500,00
2	Personal no asalariado	Persona	7.500,00
3	Bateas	Batea	6.700,00

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de mejilla, del arrendamiento de maquinaria o barco, así como de la realización de trabajos de encordado, desdoble, recolección o embolsado para otro productor.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 40.000,00 euros

Actividad: Industrias del pan y de la bollería.

Epígrafe IAE: 419.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.248,22
2	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
3	Superficie del local	m^2	49,13
4	Superficie del horno	100 dm^2	629,86

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 41.602,30 euros.

Actividad: Industrias de la bollería, pastelería y galletas.

Epígrafe IAE: 419.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.657,63
2	Personal no asalariado	Persona	13.485,32
3	Superficie del local	m^2	45,35
4	Superficie del horno	100 dm^2	541,68

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.760,53 euros.

Actividad: Industrias de elaboración de masas fritas.

Epígrafe IAE: 419.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.238,96
2	Personal no asalariado	Persona	12.301,18
3	Superficie del local	m^2	25,82

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros.

Actividad: Elaboración de patatas fritas, palomitas de maíz y similares.

Epígrafe IAE: 423.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.390,12
2	Personal no asalariado	Persona	12.723,18
3	Superficie del local	m^2	26,45

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros

Actividad: Comercio al por menor de frutas, verduras, hortalizas y tubérculos.

Epígrafe IAE: 641

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.387,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.581,66
3	Superficie local independiente	m^2	57,94
4	Superficie local no independiente	m^2	88,18
5	Carga elementos de transporte	Kilogramo	1,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.867,67 euros

Actividad: Comercio al por menor de carne y despojos; de productos y derivados cárnicos elaborados.

Epígrafe IAE: 642.1, 2, 3 y 4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.355,68
2	Personal no asalariado	Persona	10.991,07
3	Superficie local independiente	m^2	35,90
4	Superficie local no independiente	m^2	81,88
5	Consumo de energía eléctrica	100 kWh	39,05

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la elaboración de platos precocinados, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 21.635,71 euros

Actividad: Comercio al por menor de huevos, aves, conejos de granja, caza; y de productos derivados de los mismos.

Epígrafe IAE: 642.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.382,36
2	Personal no asalariado	Persona	11.337,49
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	25,19
4	Superficie local independiente	m^2	27,08
5	Superficie local no independiente	m^2	58,57

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del asado de pollos, siempre que se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 20.136,65 euros

Actividad: Comercio al por menor, en casquerías, de vísceras y despojos procedentes de animales de abasto, frescos y congelados.

Epígrafe IAE: 642.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.254,90
2	Personal no asalariado	Persona	11.098,14
3	Superficie local independiente	m^2	27,71
4	Superficie local no independiente	m^2	69,28
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	35,90

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.237,81 euros

Actividad: Comercio al por menor de pescados y otros productos de la pesca y de la acuicultura y de caracoles.

Epígrafe IAE: 643.1 y 2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.823,25
2	Personal no asalariado	Persona	13.296,36
3	Superficie local independiente	m^2	36,53
4	Superficie local no independiente	m^2	113,37
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.551,97 euros.

Actividad: Comercio al por menor de pan, pastelería, confitería y similares y de leche y productos lácteos.

Epígrafe IAE: 644.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.248,22
2	Resto personal asalariado	Persona	1.058,17
3	Personal no asalariado	Persona	14.530,89
4	Superficie del local de fabricación	m^2	49,13
5	Resto superficie local independiente	m^2	34,01
6	Resto superficie local no independiente	m^2	125,97
7	Superficie del horno	100 dm^2	629,86

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 43.605,26 euros

Actividad: Despachos de pan, panes especiales y bollería.

Epígrafe IAE: 644.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.134,85
2	Resto personal asalariado	Persona	1.039,27
3	Personal no asalariado	Persona	14.266,34
4	Superficie del local de fabricación	m^2	48,50
5	Resto superficie local independiente	m^2	33,38
6	Resto superficie local no independiente	m^2	125,97
7	Superficie del horno	100 dm^2	629,86

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 42.925,01 euros.

Actividad: Comercio al por menor de productos de pastelería, bollería y confitería.

Epígrafe IAE: 644.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.367,89
2	Resto personal asalariado	Persona	1.014,08
3	Personal no asalariado	Persona	12.912,15
4	Superficie del local de fabricación	m^2	43,46
5	Resto superficie local independiente	m^2	34,01
6	Resto superficie local no independiente	m^2	113,37
7	Superficie del horno	100 dm^2	522,78

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la fabricación y comercio al por menor de productos de pastelería salada y platos precocinados, de la degustación de los productos objeto de su actividad acompañados de cualquier tipo de bebidas, cafés, infusiones o solubles, de las actividades de "catering" y del comercio al por menor de quesos, embutidos y emparedados, así como de loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.760,53 euros.

Actividad: Comercio al por menor de masas fritas, con o sin coberturas o rellenos, patatas fritas, productos de aperitivo, frutos secos, golosinas, preparados de chocolate y bebidas refrescantes.

Epígrafe IAE: 644.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado de fabricación	Persona	6.852,88
2	Resto personal asalariado	Persona	2.254,90
3	Personal no asalariado	Persona	13.214,47
4	Superficie del local de fabricación	m^2	27,71
5	Resto superficie local independiente	m^2	21,41
6	Resto superficie local no independiente	m^2	36,53

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.670,55 euros.

Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en establecimientos con vendedor.

Epígrafe IAE: 647.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.026,67
2	Personal no asalariado	Persona	10.839,90
3	Superficie local independiente	m^2	20,15
4	Superficie local no independiente	m^2	68,65
5	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	8,81

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 15.822,10 euros.

Actividad: Comercio al por menor de cualquier clase de productos alimenticios y de bebidas en régimen de autoservicio o mixto en establecimientos cuya sala de ventas tenga una superficie inferior a 400 metros cuadrados.

Epígrafe IAE: 647.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	10.827,31
3	Superficie del local	m^2	23,31
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	32,75

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.219,62 euros.

Actividad: Comercio al por menor de productos textiles, confecciones para el hogar, alfombras y similares y artículos de tapicería.

Epígrafe IAE: 651.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.010,74
2	Personal no asalariado	Persona	13.812,85
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	38,42
4	Superficie local independiente	m^2	35,28
5	Superficie local no independiente	m^2	107,07

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.638,67 euros.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de prendas para el vestido y tocado.

Epígrafe IAE: 651 .2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.569,83
2	Personal no asalariado	Persona	13.995,51
3	Superficie del local	m^2	49,13
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.848,00 euros.

Actividad: Comercio al por menor de lencería, corsetería y prendas especiales.

Epígrafe IAE: 651.3 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.198,21
2	Personal no asalariado	Persona	11.998,85
3	Superficie del local	m^2	47,87
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	75,58

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.626,46 euros.

Actividad: Comercio al por menor de artículos de mercería y paquetería.

Epígrafe IAE: 651.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.902,18
2	Personal no asalariado	Persona	10.291,93
3	Superficie del local	m^2	28,98
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	58,57

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 14.862,05 euros.

Actividad: Comercio al por menor de calzado, artículos de piel e imitación o productos sustitutivos, cinturones, carteras, bolsos, maletas y artículos de viaje en general.

Epígrafe IAE: 651.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.130,41
2	Personal no asalariado	Persona	13.453,83
3	Superficie del local	m^2	27,71
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	52,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.306,32 euros.

Actividad: Comercio al por menor de productos de droguería, perfumería y cosmética, limpieza, pinturas, barnices, disolventes, papeles y otros productos para la decoración y de productos químicos, y de artículos para la higiene y el aseo personal.

Epígrafe IAE: 652.2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.722,48
2	Personal no asalariado	Persona	12.786,18
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	31,49
4	Superficie local independiente	m^2	18,27
5	Superficie local no independiente	m^2	55,43

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.333,00 euros.

Actividad: Comercio al por menor de muebles.

Epígrafe IAE: 653.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.075,20
2	Personal no asalariado	Persona	16.200,02
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	50,39
4	Superficie del local	m^2	16,38

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.718,31 euros.

Actividad: Comercio al por menor de material y aparatos eléctricos, electrónicos, electrodomésticos y otros aparatos de uso doméstico accionados por otro tipo de energía distinta de la eléctrica, así como muebles de cocina.

Epígrafe IAE: 653.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.884,77
2	Personal no asalariado	Persona	14.656,86
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	100,78
4	Superficie local independiente	m^2	36,53
5	Superficie local no independiente	m^2	113,37

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.189,61 euro

Actividad: Comercio al por menor de artículos de menaje, ferretería, adorno, regalo, o reclamo (incluyendo bisutería y pequeños electrodomésticos).

Epígrafe IAE: 653.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	15.116,66
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	51,02
4	Superficie del local	m^2	21,41

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.470,09 euros.

Actividad: Comercio al por menor de materiales de construcción, artículos y mobiliario de saneamiento, puertas, ventanas, persianas, etc.

Epígrafe IAE: 653.4 y 5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.061,12
2	Personal no asalariado	Persona	16.527,55
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	94,48
4	Superficie del local	m^2	8,81

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.454,15 euros.

Actividad: Comercio al por menor de otros artículos para el equipamiento del hogar n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 653.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.950,71
2	Personal no asalariado	Persona	20.061,07
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88
4	Superficie del local	m^2	39,68

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.765,35 euros.

Actividad: Comercio al por menor de accesorios y piezas de recambio para vehículos terrestres.

Epígrafe IAE: 654.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.098,92
2	Personal no asalariado	Persona	17.018,84
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	201,55
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	617,26

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.815,74 euros.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de maquinaria (excepto aparatos del hogar, de oficina, médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos).

Epígrafe IAE: 654.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	9.422,71
2	Personal no asalariado	Persona	18.858,03
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	39,05
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	132,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 31.367,06 euros.

Actividad: Comercio al por menor de cubiertas, bandas o bandajes y cámaras de aire para toda clase de vehículos, excepto las actividades de comercio al por mayor de los artículos citados.

Epígrafe IAE: 654.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.746,19
2	Personal no asalariado	Persona	14.222,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	377,92

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.970,63 euros.

Actividad: Comercio al por menor de muebles de oficina y de máquinas y equipos de oficina.

Epígrafe IAE: 659.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	16.521,25
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	56,69
4	Superficie del local	m^2	17,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.718,31 euros.

Actividad: Comercio al por menor de aparatos e instrumentos médicos, ortopédicos, ópticos y fotográficos.

Epígrafe IAE: 659.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.174,12
2	Personal no asalariado	Persona	19.273,74
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	119,67
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	1.070,76

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del servicio de recogida de negativos y otro material fotográfico impresionado para su procesado en laboratorio de terceros y la entrega de las correspondientes copias y ampliaciones, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal de comercio al por menor de aparatos e instrumentos fotográficos.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 35.524,14 euros.

Actividad: Comercio al por menor de libros, periódicos, artículos de papelería y escritorio y artículos de dibujo y bellas artes, excepto en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.648,37
2	Personal no asalariado	Persona	17.176,30
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	57,94
4	Superficie del local	m^2	30,86
5	Potencia fiscal vehículo	CVF	535,38

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.207,02 euros.

Actividad: Comercio al por menor de prensa, revistas y libros en quioscos situados en la vía pública.

Epígrafe IAE: 659.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.476,83
2	Personal no asalariado	Persona	17.220,39
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	403,11
4	Superficie del local	m^2	844,02

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la venta de artículos de escaso valor tales como dulces, artículos de fumador, etc., los servicios de publicidad exterior y comercialización de tarjetas de transporte público, tarjetas para uso telefónico y otras similares, así como loterías, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.860,22 euros.

Actividad: Comercio al por menor de juguetes, artículos de deporte, prendas deportivas de vestido, calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia.

Epígrafe IAE: 659.6

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.916,26
2	Personal no asalariado	Persona	13.258,56
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	138,57
4	Superficie del local	m^2	32,75

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.948,78 euros.

Actividad: Comercio al por menor de semillas, abonos, flores y plantas y pequeños animales.

Epígrafe IAE: 659.7

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.988,50
2	Personal no asalariado	Persona	16.124,43
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	258,24

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.978,80 euros.

Actividad: Comercio al por menor de toda clase de artículos, incluyendo alimentación y bebidas, en establecimientos distintos de los especificados en el Grupo 661 y en el epígrafe 662.1.

Epígrafe IAE: 662.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.868,82
2	Personal no asalariado	Persona	9.429,01
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	28,98
4	Superficie del local	m^2	37,79

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.395,27 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de productos alimenticios, incluso bebidas y helados.

Epígrafe IAE: 663.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.398,29
2	Personal no asalariado	Persona	13.989,21
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	113,37

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 14.379,72 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos textiles y de confección.

Epígrafe IAE: 663.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.991,84
2	Personal no asalariado	Persona	13.982,91
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	239,34

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.059,58 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de calzado, pieles y artículos de cuero.

Epígrafe IAE: 663.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.613,92
2	Personal no asalariado	Persona	11.186,32
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	151,16

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 17.081,82 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de artículos de droguería y cosméticos y de productos químicos en general.

Epígrafe IAE: 663.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.678,39
2	Personal no asalariado	Persona	12.641,30
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	113,37

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.886,56 euros.

Actividad: Comercio al por menor fuera de un establecimiento comercial permanente de otras clases de mercancías n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 663.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.448,29
2	Personal no asalariado	Persona	10.537,57
3	Potencia fiscal del vehículo	CVF	283,44

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.354,14 euros.

Actividad: Restaurantes de dos tenedores.

Epígrafe IAE: 671.4

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.709,88
2	Personal no asalariado	Persona	17.434,55
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	201,55
4	Mesas	Mesa	585,77
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, ...etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, ...etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías , máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 51.617,08 euros.

Actividad: Restaurantes de un tenedor.

Epígrafe IAE: 671.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.602,80
2	Personal no asalariado	Persona	16.174,82
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	125,97
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	1.077,06
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.810,65

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 38.081,38 euros.

Actividad: Cafeterías.

Epígrafe IAE: 672.1, 2 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.448,68
2	Personal no asalariado	Persona	13.743,56
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	478,69
4	Mesas	Mesa	377,92
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
6	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	3.747,67

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 39.070,26 euros.

Actividad: Cafés y bares de categoría especial.

Epígrafe IAE: 673.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.056,30
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	321,23
4	Mesas	Mesa	233,04
5	Longitud de barra	Metro	371,62
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	957,39
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.903,66

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.586,03 euros.

Actividad: Otros cafés y bares.

Epígrafe IAE: 673.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.643,93
2	Personal no asalariado	Persona	11.413,08
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	94,48
4	Mesas	Mesa	119,67
5	Longitud de barra	Metro	163,76
6	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23
7	Máquinas tipo "B"	Máquina tipo "B"	2.947,75

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de máquinas de recreo tales como billar, futbolín, dardos, etc., así como de los expositores de cintas, vídeos, compact-disc, expendedores de bolas, etc., máquinas de juegos infantiles, máquinas reproductoras de compact-disc y vídeos musicales, loterías, máquinas de apuestas deportivas y el servicio de uso del teléfono, siempre que se realicen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 19.084,78 euros.

Actividad: Servicios en quioscos, cajones, barracas u otros locales análogos.

Epígrafe IAE: 675

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.802,88
2	Personal no asalariado	Persona	14.461,60
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	107,07
4	Superficie del local	m2	26,45

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.596,83 euros.

Actividad: Servicios en chocolaterías, heladerías y horchaterías.

Epígrafe IAE: 676

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.418,67
2	Personal no asalariado	Persona	20.016,97
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68
4	Mesas	Mesa	220,45
5	Máquinas tipo "A"	Máquina tipo "A"	806,23

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades de elaboración de chocolates, helados y horchatas, el servicio al público de helados, horchatas, chocolates, infusiones, café y solubles, bebidas refrescantes, así como productos de bollería, pastelería, confitería, y repostería que normalmente se acompañan para la degustación de los productos anteriores, y de máquinas de recreo tales como balancines, caballitos, animales parlantes, etc., así como de la comercialización de loterías, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 25.528,25 euros.

Actividad: Servicios de hospedaje en hoteles y moteles de una o dos estrellas.

Epígrafe IAE: 681

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	6.223,02
2	Personal no asalariado	Persona	20.438,98
3	Número de plazas	Plaza	371,62

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la comercialización de loterías, siempre que esta actividad se desarrolle con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 61.512,19 euros.

Actividad: Servicios de hospedaje en hostales y pensiones.

Epígrafe IAE: 682

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	5.145,96
2	Personal no asalariado	Persona	17.541,62
3	Número de plazas	Plaza	270,85

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 32.840,94 euros.

Actividad: Servicios de hospedaje en fondas y casas de huéspedes.

Epígrafe IAE: 683

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.478,31
2	Personal no asalariado	Persona	14.587,57
3	Número de plazas	Plaza	132,27

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.256,70 euros.

Actividad: Reparación de artículos eléctricos para el hogar.

Epígrafe IAE: 691.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.314,54
2	Personal no asalariado	Persona	15.538,66
3	Superficie del local	m^2	17,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 21.585,33 euros.

Actividad: Reparación de vehículos automóviles, bicicletas y otros vehículos.

Epígrafe IAE: 691.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.157,08
2	Personal no asalariado	Persona	17.094,42
3	Superficie del local	m^2	27,08

Nota.- El rendimiento neto derivado de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades profesionales relacionadas con los seguros del ramo del automóvil, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.729,04 euros.

Actividad: Reparación de calzado.

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.845,50
2	Personal no asalariado	Persona	10.014,78
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	125,97

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 16.552,74 euros.

Actividad: Reparación de otros bienes de consumo n.c.o.p. (excepto reparación de calzado, restauración de obras de arte, muebles, antigüedades e instrumentos musicales).

Epígrafe IAE: 691.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.094,10
2	Personal no asalariado	Persona	16.187,42
3	Superficie del local	m^2	45,35

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.803,91 euros.

Actividad: Reparación de maquinaria industrial.

Epígrafe IAE: 692

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.409,02
2	Personal no asalariado	Persona	18.146,29
3	Superficie del local	m^2	94,48

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 30.352,99 euros.

Actividad: Otras reparaciones n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 699

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.703,58
2	Personal no asalariado	Persona	15.230,03
3	Superficie del local	m^2	88,18

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 23.607,18 euros.

Actividad: Transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera.

Epígrafe IAE: 721.1 y 3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.981,02
2	Personal no asalariado	Persona	16.016,97
3	Nº de asientos	Asiento	121,40

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 35.196,62 euros

Actividad: Transporte por autotaxis.

Epígrafe IAE: 721.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.346,27
2	Personal no asalariado	Persona	7.656,89
3	Distancia recorrida	1.000 Kilómetros	45,08

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de la prestación de servicios de publicidad que utilicen como soporte el vehículo, siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

A esta actividad no le resulta aplicable el índice corrector de exceso

Actividad: Transporte de mercancías por carretera.

Epígrafe IAE: 722

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, tales como agencia de transportes, depósitos y almacenamiento de mercancías, servicios de mensajería, recadería y reparto de correspondencia, etc., siempre que se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros.

Actividad: Engrase y lavado de vehículos.

Epígrafe IAE: 751.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.667,27
2	Personal no asalariado	Persona	19.191,86
3	Superficie del local	m^2	30,23

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 28.280,74 euros.

Actividad: Servicios de mudanzas.

Epígrafe IAE: 757

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.566,32
2	Personal no asalariado	Persona	10.175,13
3	Carga vehículos	Tonelada	48,08

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros.

Actividad: Transporte de mensajería y recadería, cuando la actividad se realice exclusivamente con medios de transporte propios.

Epígrafe IAE: 849.5

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	2.728,59
2	Personal no asalariado	Persona	10.090,99
3	Carga vehículos	Tonelada	126,21

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.640,86 euros.

Actividad: Enseñanza de conducción de vehículos terrestres, acuáticos, aeronáuticos, etc.

Epígrafe IAE: 933.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.067,42
2	Personal no asalariado	Persona	20.596,45
3	Número de vehículos	Vehículo	774,72
4	Potencia fiscal vehículo	CVF	258,24

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 47.233,25 euros.

Actividad: Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares n.c.o.p.

Epígrafe IAE: 933.9

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.253,49
2	Personal no asalariado	Persona	15.727,62
3	Superficie del local	m^2	62,36

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 33.697,55 euros.

Actividad: Escuelas y servicios de perfeccionamiento del deporte.

Epígrafe IAE: 967.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	7.035,55
2	Personal no asalariado	Persona	14.215,95
3	Superficie del local	m^2	34,01

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 37.067,30 euros.

Actividad: Tinte, limpieza en seco, lavado y planchado de ropas hechas y de prendas y artículos del hogar usados.

Epígrafe IAE: 971.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.553,90
2	Personal no asalariado	Persona	16.773,19
3	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	45,98

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 37.224,77 euros.

Actividad: Servicios de peluquería de señora y caballero.

Epígrafe IAE: 972.1

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	3.161,90
2	Personal no asalariado	Persona	9.649,47
3	Superficie del local	m^2	94,48
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	81,88

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética capilar y productos de peluquería, así como de los servicios de manicura, depilación, pedicura y maquillaje, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 18.051,81 euros.

Actividad: Salones e institutos de belleza.

Epígrafe IAE: 972.2

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	1.788,80
2	Personal no asalariado	Persona	14.896,21
3	Superficie del local	m^2	88,18
4	Consumo de energía eléctrica	100 Kwh	55,43

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de artículos de cosmética y belleza, siempre que este comercio se limite a los productos necesarios para la continuación de tratamientos efectuados en el salón.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 26.945,44 euros.

Actividad: Servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Epígrafe IAE: 973.3

Módulo	Definición	Unidad	Rendimiento anual por unidad (euros)
1	Personal asalariado	Persona	4.125,59
2	Personal no asalariado	Persona	17.044,03
3	Potencia eléctrica	Kw contratado	541,68

Nota.- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado de los servicios de reproducción de planos y la encuadernación de sus trabajos, siempre que estas actividades se desarrollen con carácter accesorio a la actividad principal de servicios de copias de documentos con máquinas fotocopiadoras.

Cuantía a efectos del índice corrector de exceso: 24.192,95 euros.

Notas comunes a todas las actividades:

- El rendimiento neto resultante de la aplicación de los signos o módulos anteriores incluye, en su caso, el derivado del comercio al por menor de labores de tabaco, realizado en régimen de autorizaciones de venta con recargo, incluso el desarrollado a través de máquinas automáticas.
- Las cuantías que figuran bajo la rúbrica **"Rendimiento anual por unidad"** corresponden al rendimiento anual por unidad de módulo **antes de amortización**.

Capítulo 9. Rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva (II) (Actividades agrícolas, ganaderas y forestales)

Sumario

Concepto y ámbito de aplicación

[Arts. 16.2 b) , 31 y disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF;
art. 32 y ss. Reglamento y Orden HFP/1159/2017]

El método de estimación objetiva resulta aplicable en el ejercicio 2018 a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, incluidos los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por los titulares de dichas actividades, así como a los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales realizadas por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan dichos productos, siempre que concurran las siguientes circunstancias:

Actividades económicas desarrolladas directamente por personas físicas

1ª Tratarse de actividades incluidas en la relación contenida en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30)), que más adelante se reproduce. (1)

2ª Que el contribuyente titular de la actividad no haya renunciado, de forma expresa o tácita, a la aplicación del método de estimación objetiva ni a los regímenes especiales: simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

- **Renuncia expresa** [Arts. 33.1 a) y 4 Reglamento IRPF]

La renuncia expresa tanto al método de estimación objetiva como a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca del IVA o de la agricultura y ganadería del IGIC debe efectuarse, como regla general, en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Excepcionalmente para el ejercicio 2018, la disposición transitoria única del Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social (BOE del 30), permitió ejercitar la renuncia o la revocación de la renuncia hasta el 30 de enero de 2018. Ahora bien, las renuncias o revocaciones presentadas para el año 2018, durante el mes de diciembre de 2017, se entendieron presentadas en período hábil.

En el supuesto de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

La renuncia deberá presentarse mediante el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores o en el modelo 037 de declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el citado Censo de empresarios, profesionales y retenedores, aprobados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril.

- **Renuncia tácita** [Art. 33.1 b) Reglamento IRPF] (2)

También se entiende efectuada la renuncia al método de estimación objetiva por la presentación en el plazo reglamentario (hasta el 20 de abril) de la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el régimen de estimación directa.

En caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se realice en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

(1) Véanse los artículos 1 y 2 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

(2) Véase también el artículo 5 de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

- **Consecuencias de la renuncia** (Art. 33.2 y 3 Reglamento IRPF)

La renuncia al método de estimación objetiva en relación con una actividad cualquiera origina que el contribuyente quede sometido obligatoriamente al método de estimación directa, en la modalidad del mismo que corresponda, para la determinación del rendimiento neto de la totalidad de las actividades que desarrolle, durante un período mínimo de tres años.

Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que se proceda formalmente a su revocación en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

En todo caso, si en el año inmediato anterior a aquél en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

3ª Que el contribuyente no incurra en ninguna causa de exclusión del método de estimación objetiva.

Constituyen causas de exclusión del método de estimación objetiva las siguientes: (3)

a) Haber alcanzado en el ejercicio anterior (2017) un volumen de ingresos superior al siguiente importe [Art. 32.2 a) Reglamento IRPF]: (4)

- **250.000 euros anuales,** para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado la actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

Para determinar estos límites se computarán las siguientes operaciones:

- Las que deban anotarse en el libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento del IRPF.
- Las que deban anotarse en el libro registro previsto en el artículo 40.1 (libro registro de facturas recibidas) del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31).

b) Haber superado en el ejercicio anterior (2017) el volumen de compras en bienes y servicios para el conjunto de actividades económicas desarrolladas por el contribuyente **la cantidad de 250.000,00 euros anuales, excluidas las adquisiciones del inmovilizado** [disposición transitoria trigésima segunda Ley IRPF y art. 32.2 b) Reglamento IRPF]. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

- ***Importante:*** *El Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre. por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia socia (BOE del 30), con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, modifica la disposición transitoria trigésimo segunda de la Ley del IRPF, para ampliar al período impositivo 2018 la aplicación de la magnitud de 250.000 euros de volumen de compras en bienes y servicios fijada para los ejercicios 2016 y 2017.*

---

(3) Para contribuyentes que desarrollen actividades distintas a las agrícolas, ganaderas y forestales véanse las páginas 265 y ss. del Capítulo 8.

(4) Véase también el artículo 3.1 b) de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras

Para la determinación del volumen de rendimientos íntegros y el de compras en bienes y servicios anteriormente comentados, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares**.

A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

- **Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales**.

En el supuesto de operaciones realizadas con entidades vinculadas, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28) (5), deberán valorarse de forma imperativa por su valor normal de mercado, entendiéndose como tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

En estos supuestos, el contribuyente debe cumplir las obligaciones de documentación de dichas operaciones en los términos y condiciones establecidos en los artículos 13 a 16, Capítulo V ("Información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas") del Título I del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

c) Desarrollar la actividad económica, total o parcialmente, fuera del territorio español [Art. 32.2 c) Reglamento IRPF].

d) Determinar el rendimiento neto de alguna actividad económica en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades (Arts. 34.2 y 35 Reglamento IRPF). No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la exclusión no surtirá efectos para ese año respecto de las actividades que venían realizándose con anterioridad, sino a partir del año siguiente.

e) La exclusión del régimen especial simplificado del IVA o del IGIC (Art. 36.2 y 4 Reglamento IRPF). La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Consecuencias de la exclusión del método de estimación objetiva (Art. 34.3 Reglamento IRPF)

La exclusión del método de estimación objetiva por cualquiera de las circunstancias anteriormente comentadas produce sus efectos en el año inmediato posterior a aquél en que se produzca dicha circunstancia y supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, salvo renuncia al mismo.

(5) Los supuestos de vinculación establecidos en el citado artículo se comentan en la página 164 del Capítulo 5.

Actividades económicas desarrolladas a través de entidades en régimen de atribución de rentas (Art. 39 Reglamento IRPF)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades agrícolas, ganaderas o forestales aplicarán el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de dichas actividades con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en sus socios, herederos, comuneros o partícipes, siempre que, además de las condiciones de carácter general señaladas anteriormente para las actividades económicas desarrolladas por personas físicas, se cumplan los siguientes requisitos:

- **Que todos los socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por el IRPF.**

- **Que no se haya renunciado en tiempo y forma a la aplicación del método de estimación objetiva.**

La renuncia deberá formularse por unanimidad de todos los socios, herederos, comuneros o partícipes integrantes de la entidad; sin embargo, la revocación de la renuncia podrá ser presentada por uno solo de ellos.

- ***Importante:*** *para la definición del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva a las entidades en régimen de atribución de rentas, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades desarrolladas por la propia entidad, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución en las que participen cualquiera de las personas anteriores en las que concurran las circunstancias expresadas en las Reglas de determinación del volumen de rendimientos íntegros y de compras.*

En todo caso, el rendimiento neto determinado por la entidad en régimen de atribución de rentas se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

Actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de transformación de productos naturales a las que resulta aplicable el método de estimación objetiva en 2018 [Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30)]

Actividad	Clave
Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	1
Actividad forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	2
Ganadería independiente clasificada en la División 0 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)	3
Servicios de cría, guarda y engorde de ganado	4
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	5
Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido	6
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería	7
Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería	8
Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales	9

- ***Importante:*** *cada una de las nueve actividades enumeradas anteriormente tienen la consideración de independientes entre sí a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, por lo que, en caso de desarrollarse varias, la determinación del rendimiento neto debe efectuarse de forma separada para cada una de ellas.*

A continuación, se detalla la caracterización de cada una de las mencionadas actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2018.

Actividad 1: Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA

Se consideran actividades agrícolas y ganaderas a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva aquellas actividades agrarias mediante las cuales se obtienen directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

Asimismo, en el método de estimación objetiva se considera como una única actividad el conjunto de las de naturaleza agrícola o ganadera desarrolladas por un mismo titular que sean susceptibles de estar incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En consecuencia, se entienden imputables a esta única actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones agrícolas o ganaderas propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Ganadería que se considera incluida en esta actividad a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva

Por lo que se refiere a la ganadería que se considera incluida en esta actividad, debe matizarse que se trata de aquélla **que no tenga la consideración de ganadería independiente, tal como ésta se define en el epígrafe relativo a la actividad 3 (ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE).**

Actividad 2: Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA

Se considera actividad forestal, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, aquella actividad agraria mediante la cual se obtienen directamente de la explotación productos naturales, que no se someten a procesos de transformación, elaboración o manufactura para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE).

También se entienden imputables a esta actividad, además de las ventas o ingresos procedentes o relacionados con las explotaciones forestales propiamente dichas, los ingresos derivados de la realización para terceros de otros trabajos o servicios accesorios con los medios ordinariamente empleados en dichas explotaciones, siempre que el importe de los mismos no hubiera superado en el año inmediato anterior el 20 por 100 del volumen total de las operaciones procedentes del conjunto de las mencionadas explotaciones.

Actividad 3: Ganadería independiente clasificada en la división 0 del IAE

El concepto de ganadería independiente se recoge en los apartados Uno y Dos de la Regla 3ª de la Instrucción para la aplicación de las tarifas de la División 0 del IAE, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1259/1991, de 2 de agosto (BOE del 6), a tenor de los cuales, tienen la consideración de actividades de ganadería independiente, las que tengan por objeto la explotación de un conjunto de cabezas de ganado que se encuentre comprendido en alguno de los siguientes casos:

a) Que paste o se alimente fundamentalmente en tierras que no sean explotadas agrícola o forestalmente por el dueño del ganado.

A estos efectos se entenderá, en todo caso, que las tierras están explotadas por el dueño del ganado cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- Que el dueño del ganado sea el titular catastral o propietario de la tierra.
- Cuando realice por su cuenta actividades tales como abonado de pastos, siegas, henificación, empacado, barbecho, recolección, podas, ramoneo, aprovechamiento a diente, etc., necesarias para la obtención de los henos, pajas o piensos con que se alimenta fundamentalmente el ganado.

b) El estabulado fuera de las fincas rústicas, no considerándose como tal, el ganado que sea alimentado fundamentalmente con productos obtenidos en explotaciones agrícolas o fores-

tales de su dueño, aun cuando las instalaciones pecuarias se encuentren situadas fuera de las tierras.

c) El trashumante o trasterminante, no considerándose como tal, el ganado que se alimente fundamentalmente con pastos, silos, henos o piensos obtenidos en tierras explotadas por el dueño del ganado.

d) El ganado que se alimente fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe.

A estos efectos, se entiende que el ganado se alimenta fundamentalmente con piensos no producidos en la finca en que se críe, cuando la proporción de éstos sea superior al 50 por 100 del consumo total de piensos, expresado en kilogramos.

Sectores diferenciados dentro de la actividad de ganadería independiente

No obstante, la consideración de la ganadería independiente como una única actividad a efectos del método de estimación objetiva, para la aplicación de los índices de rendimiento neto es preciso distinguir entre los ingresos procedentes, o imputables a los mismos, de los siguientes tipos de explotaciones o sectores diferenciados:

- Porcino de carne, bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura.
- Porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura.
- Bovino de leche
- Otras actividades ganaderas no comprendidas expresamente en otros apartados.

Actividad 4: Servicios de cría, guarda y engorde de ganado (incluidas aves)

Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado constituyen una actividad a la que resulta aplicable el método de estimación objetiva del IRPF.

No obstante, si la prestación a terceros de servicios de cría, guarda y engorde de ganado se realizase con los medios ordinariamente utilizados para el desarrollo de una actividad agrícola, ganadera o forestal propia incluida en el Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca del IVA y el volumen de ingresos derivados de los mismos junto con los derivados de los otros trabajos y servicios accesorios del citado régimen especial del IVA no hubiera superado en el año anterior el 20 por 100 del volumen total de la explotación, tales servicios no se considerarán como una actividad independiente a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, sino que se computarán formando parte de la actividad principal desarrollada con el carácter de servicios accesorios a la misma.

Actividad 5: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP)

Actividad 6: Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por titulares de actividades forestales, que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (REAGP)

Cada una de estas actividades, que se configuran como independientes a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, incluye los siguientes ámbitos o sectores:

Trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales que estén excluidos del REAGP

Tienen esta consideración, los realizados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales a terceros con los medios que ordinariamente utilizan en sus propias explotaciones. Como ejemplos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Las labores de plantación, siembra, cultivo, recolección y transporte.
- El embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección.
- La asistencia técnica.
- El arrendamiento de los útiles, maquinaria e instalaciones normalmente utilizados para la realización de sus actividades agrícolas o ganaderas.
- La eliminación de plantas y animales dañinos, y la fumigación de plantaciones y terrenos.
- La explotación de instalaciones de riego o drenaje.
- La tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles, la limpieza de los bosques y demás servicios complementarios de la silvicultura de carácter análogo.

El requisito de accesoriedad determinante de la inclusión de los mismos en el método de estimación objetiva está condicionado a que el importe obtenido por la realización de dichos trabajos o servicios, conjuntamente con el de las actividades accesorias que a continuación se comentan, sea inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas y forestales principales.

En caso contrario, al faltar el requisito de accesoriedad, no se consideran dichos trabajos y servicios incluidos en el método de estimación objetiva.

La exclusión de los trabajos y servicios accesorios del REAGP se produce en aquellos supuestos en que la facturación por el conjunto de los realizados en el ejercicio anterior (2017), incluidos los ingresos por los servicios de cría, guarda y engorde de ganado, hubiera superado el 20 por 100 del volumen total de operaciones de la explotación agrícola, ganadera o forestal principal.

Si en el ejercicio 2017 el volumen de operaciones de los trabajos y servicios accesorios no excedió del 20 por 100 del volumen total de operaciones de la actividad principal, los ingresos derivados de la realización de los citados trabajos y servicios no constituyen objeto de las actividades numeradas con las claves 5 y 6, sino que se incluirán como un servicio diferenciado más de la actividad agrícola o ganadera (clave 1) o forestal (clave 2) desarrollada.

Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluidas en el REAGP

Tienen dicha consideración, el agroturismo, la artesanía, la caza y pesca, así como otras actividades recreativas y de ocio en las que el agricultor, ganadero o titular de la actividad forestal participe como monitor, guía o experto.

Si las citadas actividades tienen el carácter de accesorias a la actividad principal en el sentido comentado anteriormente, al no estar las mismas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, se declararán siempre y en todo caso en las claves de actividad números 5 ó 6, según corresponda.

Actividad 7: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería

Actividad 8: Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería

Según lo dispuesto en el Código Civil, el contrato de aparcería se rige, entre otras disposiciones, por las relativas al contrato de sociedad. Por tanto, en la medida en que el cedente asuma una parte de los riesgos y responsabilidades derivados de la explotación, la normativa tributaria le atribuye la consideración de empresario agrario o cultivador directo.

Actividad 9: Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales

A efectos de delimitar el ámbito objetivo de esta actividad, deberá tenerse en cuenta que no se consideran como tales procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, troceado, desinfección o desinsectación. Tampoco tiene la consideración de proceso de transformación, la simple obtención de materias primas agropecuarias que no requieran el sacrificio del ganado.

En todos esos supuestos, la única actividad que habrá de declararse, será la agrícola o ganadera, señalada con las claves 1 ó 3, o la forestal, señalada con la clave 2, de la que se obtengan los correspondientes productos.

Los procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales incluidos en el método de estimación objetiva requieren que los mismos se realicen exclusivamente sobre los productos naturales, vegetales o animales, obtenidos por los titulares de las explotaciones de las que se obtengan. En el supuesto de que se transformen, elaboren o manufacturen productos adquiridos a terceros, dicha actividad no se encuentra incluida en el método de estimación objetiva.

Cuando se trate de transformación de productos forestales no son deducibles amortizaciones para determinar el rendimiento neto previo de la actividad y tampoco resulta aplicable ningún otro índice corrector distinto al específico de las actividades forestales para determinar el rendimiento neto de módulos.

- ***Recuerde:*** *las actividades numeradas en la relación anterior con las claves 5 y 6 sólo quedan sometidas al método de estimación objetiva cuando el volumen de ingresos conjunto imputable a las mismas resulte inferior al correspondiente a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales desarrolladas con carácter principal.*

Determinación del rendimiento neto

El rendimiento neto es el resultante de la suma de los rendimientos netos que correspondan a cada una de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales desarrolladas por el contribuyente. [6]

---

(6) Véanse el Anexo I y las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF contenidas en el mismo de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30). Las actividades agrícolas, ganaderas y forestales incluidas en el método de estimación objetiva en el ejercicio 2018 se relacionan en el cuadro de la página 316 de este mismo Capítulo.

El rendimiento neto correspondiente a cada actividad debe obtenerse efectuando de forma sucesiva las operaciones que esquemáticamente se indican en el cuadro siguiente:

Fase 1ª		INGRESOS ÍNTEGROS (INCLUIDAS SUBVENCIONES, INDEMNIZACIONES Y AYUDA PAC PAGO ÚNICO)
	(×)	ÍNDICE DE RENDIMIENTO NETO
		* Cuando el perceptor de la ayuda directa de pago único de la PAC no haya obtenido ingresos por actividades agrícolas o ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar es el 0,56.
	=	**RENDIMIENTO NETO PREVIO**
Fase 2ª	(–)	REDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INTANGIBLE (excluidas actividades forestales)
	=	**RENDIMIENTO NETO MINORADO**
Fase 3ª	(×)	ÍNDICES CORRECTORES (en función del tipo de actividad y determinadas circunstancias)
	=	**RENDIMIENTO NETO DE MÓDULOS**
Fase 4ª	(–)	REDUCCIÓN DE CARÁCTER GENERAL: 5 POR 100
	(–)	REDUCCIÓN AGRICULTORES JÓVENES (25 POR 100)
	(–)	GASTOS EXTRAORDINARIOS POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES (incendios, inundaciones, hundimientos…)
	=	**RENDIMIENTO NETO DE LA ACTIVIDAD**
Fase 5ª	(–)	REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD: 30 POR 100
	=	**RENDIMIENTO NETO REDUCIDO DE LA ACTIVIDAD**

Fase 1ª: Determinación del rendimiento neto previo

Ingresos íntegros e índices de rendimiento neto

Dentro de cada actividad agrícola, ganadera y forestal que tenga la consideración de independiente, los ingresos íntegros procedentes de cada uno de los tipos de productos obtenidos, o de servicios prestados, se consignarán en la página 8 de la declaración en la casilla que corresponda de las numeradas del 1 al 16 conforme a la relación contenida en el cuadro que más adelante se reproduce.

Los índices de rendimiento neto aplicables en el ejercicio 2018 que figuran en la relación contenida en el cuadro siguiente reproducen los aprobados en el Anexo I y en la disposición adicional segunda de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30). No obstante, en los supuestos en que la Ministra de Hacienda haya autorizado la reducción de dichos índices para un sector o zona geográfica determinada, por haberse visto afectado el desarrollo de las actividades agrícolas o ganaderas por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales, se aplicarán los índices de rendimiento neto que se aprueben en las Órdenes ministeriales publicadas a tal efecto.

Asimismo, cuando el desarrollo de las actividades se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan alteraciones graves

en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos aplicables en la Administración o Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones.

Acreditada la efectividad de dichas alteraciones, se podrá autorizar la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Índices de rendimiento neto aplicables a los productos o servicios derivados de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva. Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30)

- ***Importante:*** *el cuadro siguiente incluye los índices de rendimiento neto aplicables en 2018 con las modificaciones establecidas en la Orden HAC/485/2019, de 12 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2018, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE de 30 de abril). Ver Separata en la que figura la reducción de los índices de rendimiento neto por Comunidades Autónomas para actividades agrícolas y ganaderas afectadas por circunstancias excepcionales*

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
1	Ganado porcino de carne	Productos naturales .... 0,13 Procesos de transformación 0,23
2	Remolacha azucarera	
3	Ganado bovino de carne, ovino de carne, caprino de carne, avicultura y cunicultura	
4	Actividades forestales con un "período medio de corta" superior a 30 años	
5	Ganado bovino de leche	Productos naturales .... 0,18 Procesos de transformación 0,28
6	Cereales, cítricos ***(*)***, frutos secos, productos hortícolas, patata, leguminosas, uva para vino de mesa sin denominación de origen, productos del olivo, hongos para el consumo humano y tabaco	Productos naturales .... 0,26 Procesos de transformación .... 0,36 ***(*)*** *Se reduce el índice de rendimiento neto de los siguientes productos naturales:* *- Cítricos .... 0,18* *(excepto los que se detallan por comunidades, provincias y terminos municipales en la Separata)* *- Apicultura 0,18*
7	Ganado porcino de cría, bovino de cría, ovino de leche, caprino de leche y apicultura ***(*)***	
8	Actividades forestales con un "período medio de corta" igual o inferior a 30 años	
9	Uva de mesa, uva para vino de mesa con denominación de origen, oleaginosas, arroz y flores y plantas ornamentales	Productos naturales .... 0,32 Procesos de transformación 0,42
10	Otras especies ganaderas no comprendidas expresamente en otros códigos	
11	Actividad forestal dedicada a la extracción de resina	

(continúa)

Código Producto	Tipos de productos o servicios que comprende	Índice de rendimiento neto
12	Raíces (excepto remolacha azucarera), tubérculos, forrajes, algodón, frutos no cítricos y otros productos agrícolas no comprendidos expresamente en otros códigos	Productos naturales .... 0,37 Procesos de transformación 0,47
13	Plantas textiles	Productos naturales .... 0,42 Procesos de transformación 0,52
14	Actividades accesorias realizadas por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	Índice de rendimiento neto 0,42
15	Otros trabajos y servicios accesorios realizados por agricultores, ganaderos o titulares de explotaciones forestales	Índice de rendimiento neto 0,56
16	Servicios de cría, guarda y engorde de ganado y servicios de cría, guarda y engorde de aves	Índice de rendimiento neto 0,37

Nota aclaratoria: los índices de rendimiento neto correspondientes a la rúbrica "Procesos de transformación" solamente se aplicarán en la actividad "Transformación, elaboración o manufactura...," identificada con la clave 9 del cuadro de la página 316 de este mismo Capítulo.

Reglas de cómputo de los ingresos correspondientes a cada tipo de producto o servicio

Actividades de transformación, elaboración o manufactura

Se hará constar como ingreso **el valor de los productos naturales, vegetales o animales, utilizados en el correspondiente proceso productivo**, **de acuerdo con los precios de mercado** de los mismos en el momento de su incorporación a dicho proceso. Asimismo, se incluirán, en su caso, los ingresos correspondientes al autoconsumo, subvenciones e indemnizaciones en los términos que más adelante se comentan.

- ***Importante:*** *si durante el año 2018 se hubieran transmitido productos elaborados en ejercicios anteriores a 1998, deberá incluirse como ingreso del ejercicio 2018 el valor de los productos naturales utilizados en el proceso productivo, de acuerdo con los precios de mercado de los mismos en el momento de su incorporación a los procesos de transformación, elaboración o manufactura.*

Restantes actividades

Se computarán como ingresos **los correspondientes a las ventas efectuadas**, así como los procedentes de los trabajos, servicios y actividades accesorios realizados, incluyendo, en su caso, el autoconsumo, las subvenciones corrientes o de capital y las indemnizaciones con arreglo a las siguientes instrucciones:

- **Ventas o prestaciones de servicios**

Comprende la totalidad de los ingresos íntegros, tanto si son en dinero como en especie, derivados de la entrega de los productos que constituyan el objeto de la actividad, así como, en su caso, los procedentes de la prestación de trabajos y servicios accesorios a la actividad principal.

En el caso de retribuciones en especie, se computarán como ingresos íntegros tanto la valoración fiscal de dicha retribución como el ingreso a cuenta correspondiente a la misma, siempre que no se haya repercutido al titular de la actividad económica.

Cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes vendidos y de los servicios prestados, la valoración de los mismos se efectuará por su valor normal en el mercado.

En las operaciones económicas realizadas con una sociedad con la que se den relaciones de vinculación, en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28) (7), **el titular de la actividad deberá efectuar de forma imperativa su valoración por el valor normal de mercado.** Se entenderá por valor normal de mercado aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia. (8)

Consideración de las compensaciones o de las cuotas repercutidas del IVA.

a) Tratándose de actividades incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del citado impuesto, las compensaciones percibidas deberán incluirse entre los correspondientes ingresos derivados de las ventas o procedentes de las prestaciones de trabajos o servicios.

b) Si la actividad está acogida al régimen simplificado del IVA, el importe de las cuotas repercutidas no se computará como ingreso. No obstante, si al finalizar el ejercicio se hubiera ingresado por dicho régimen menos de lo que hubiera correspondido ingresar de acuerdo con las normas del régimen general, la diferencia se computará entre los ingresos íntegros de dicho ejercicio a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva.

- **Autoconsumo y cesiones gratuitas**

Dentro de estos conceptos se comprenden las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyo destino sea el uso o consumo particular del titular de la actividad o de los restantes miembros de su unidad familiar (autoconsumo interno), así como las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a otras personas de forma gratuita (autoconsumo externo).

En uno u otro caso, la valoración a efectos fiscales de los ingresos correspondientes a estas operaciones debe realizarse imperativamente por el **valor normal de mercado** de los bienes o servicios cedidos, o que hayan sido objeto de autoconsumo.

- **Subvenciones, ayudas y demás transferencias recibida**s

En relación con las subvenciones recibidas, deben distinguirse dentro de las mismas las subvenciones de capital y las corrientes.

- **Las subvenciones de capital**, que tienen como finalidad primordial la de favorecer la instalación o realización de inversiones en inmovilizado (terrenos, edificios, maquinaria, instalaciones, etc.), se imputan como ingreso en la misma medida en que se amorticen los bienes del inmovilizado en que se hayan materializado.

  No obstante, en aquellos casos en que los bienes no sean susceptibles de amortización (como sucede con los terrenos), la subvención se computará como ingreso íntegro del ejercicio en que se produzca la enajenación o la baja en inventario del bien financiado con dicha subvención, aplicando la reducción del 30 por 100 propia de los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

- **Las subvenciones corrientes**, que son aquéllas que se conceden normalmente para garantizar una rentabilidad mínima o compensar pérdidas ocasionadas en la actividad, se computan en su totalidad como un ingreso más del período en que se concedan, salvo que el contribuyente haya optado por el criterio de cobros y pagos en cuyo caso se computarán en el período en que se cobren.

---

(7) Los supuestos de vinculación establecidos en el citado artículo se comentan en la página 164 del Capítulo 5.

(8) Respecto de las obligaciones de documentación de estas operaciones, véase la página 314 de este Capítulo.

- **Las subvenciones que se concedan para financiar gastos específicos**: se imputan como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.[9]

Sin perjuicio de las peculiaridades que puedan derivarse de la normativa reguladora o de las condiciones concretas de cada una de ellas, cabe hacer mención del tratamiento aplicable, con carácter general, a las siguientes subvenciones o ayudas:

* ***Ayudas directas desacopladas de la Política Agraria Común*** (pago básico, pago para prácticas agrícolas beneficiosas para el clima y medio ambiente, pago para jóvenes agricultores y, en su caso, pago del régimen simplificado para pequeños agricultores). El importe de la ayuda se acumulará a los ingresos procedentes de los cultivos o explotaciones del perceptor en proporción a sus respectivos importes.

  No obstante, **cuando el perceptor de la ayuda directa no se haya obtenido ingreso alguno derivado del ejercicio de actividades agrícolas y ganaderas el índice de rendimiento neto a aplicar será el 0,56.**

  En estos casos, además de la reducción general del 5 por 100 y la reducción prevista para jóvenes agricultores, podrán aplicarse, si procede, los índices correctores que más adelante se comentan previstos para las actividades agrícolas y ganaderas, pues el hecho de que no se hayan obtenido ingresos directos de estas actividades no implica, en todo caso, que no se haya ejercido actividad dado que la percepción de la ayuda directa exige a los perceptores la realización de ciertas labores de mantenimiento de las explotaciones. También se podrán minorar las amortizaciones que resulten oportunas.

* ***Subvenciones por interrupciones de cultivos o explotaciones***. Si la subvención o ayuda se concede por la interrupción de un determinado cultivo o de una concreta producción ganadera y está destinada a compensar los ingresos dejados de percibir, al importe que, en su caso, proceda computar en el ejercicio se le aplicará el índice de rendimiento neto correspondiente al cultivo o producción que se viniera realizando anteriormente.

* ***Subvenciones no vinculadas a cultivos o producciones concretos***. Cuando se reciban subvenciones que no estén vinculadas con un cultivo o producción concreto, como puede ser el caso de las de retirada de tierras de la producción o las de barbecho, el importe de la subvención que proceda computar en el ejercicio, se distribuirá entre los restantes cultivos o explotaciones que el agricultor o ganadero realice, en proporción a los ingresos procedentes de cada uno de ellos, acumulándose posteriormente a éstos a efectos de aplicar los índices de rendimiento neto que correspondan.

* ***Subvenciones percibidas para contratar seguros agrarios.*** Las subvenciones percibidas por los agricultores o ganaderos que suscriben pólizas del seguro agrario combinado, ya sean percibidas de la Entidad Estatal de Seguros Agrarios (ENESA) o de las Comunidades Autónomas, no deben incluirse entre los ingresos que se toman como base para determinar el rendimiento neto, ya que para la fijación de los índices de rendimiento neto aplicables a cada tipo de cultivo o producto ya se tuvo en cuenta como coste del seguro lo que realmente paga el titular, una vez deducida la parte subvencionada.

* ***Indemnizaciones por seguros***. El importe de las indemnizaciones percibidas de entidades aseguradoras como consecuencia de siniestros que hayan afectado a productos de la explotación, en proceso o terminados, se computará dentro de los ingresos íntegros correspondientes al tipo de cultivo o producción de que se trate.

  Dentro de este tipo de siniestros o pérdidas, no se encuentran los gastos originados por la destrucción de animales, por lo que las **indemnizaciones que se satisfagan por el seguro**

(9) Véase la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad.

para la cobertura de los gastos derivados de la destrucción de animales, no se integrarán en el volumen total de ingresos de las actividades.

* ***Determinadas subvenciones o ayudas de la política agraria comunitaria (PAC)***, así como otras de carácter público que tengan por objeto reparar la destrucción, en ciertas circunstancias, de elementos patrimoniales afectos, tienen un tratamiento fiscal especial, que puede consultarse en el Capítulo 7 de este Manual, páginas 222 y s.

* ***Subvenciones forestales***. No se integrarán en la base imponible las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, sea igual o superior a 20 años.

- ***Importante:*** *las prestaciones percibidas de la Seguridad Social por incapacidad temporal, riesgo durante el embarazo o invalidez provisional, en su caso, tributarán como rendimientos del trabajo.*

Ejemplo:

Doña M.J.I. ha obtenido en 2018 la cantidad de 13.823,28 euros en concepto de ingresos de su explotación agrícola dedicada a la producción de manzanas, incluido el importe percibido en concepto de compensación del IVA (a efectos de dicho impuesto está acogida al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca).

En dicha cantidad no está computada la fruta que destinó a su propio consumo familiar, que se valora en 30,05 euros, ni tampoco la regalada a diversas amistades, cuyo valor de mercado es de 200,00 euros (200 kg a 1 euro/kg). Además, en 2018 ha percibido 1.803,04 euros de una compañía aseguradora por los daños sufridos en la cosecha como consecuencia de una tormenta de granizo, así como 2.025,50 euros en concepto de ayuda directa desacoplada de la Política Agraria Común.

Determinar el rendimiento neto previo de la actividad en el ejercicio 2018.

Solución:

Doña M.J.I. deberá computar como ingresos la suma de:

- Venta de manzanas	13.823,28	
- Autoconsumo	30,05	
- Cesiones gratuitas	200,00	
- Indemnización sobre cosecha manzanas	1.803,04	(1)
- Ayuda directa desacoplada de la PAC	2.025,50	
Suma	17.881,87	euros

El índice de rendimiento neto aplicable sobre los citados ingresos es el 0,37.

Rendimiento neto previo: (17.881,87 x 0,37) = 6.616,29 euros.

(1) Al recibirse la indemnización por la pérdida de productos de la explotación, su importe no tiene en ningún caso la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, sino que se computa entre los ingresos íntegros correspondientes al tipo de producto dañado o perdido.

Fase 2ª: Determinación del rendimiento neto minorado

La determinación del rendimiento neto minorado es el resultado de deducir del rendimiento neto previo determinado en la fase 1ª anterior los importes que, en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia:

Amortización del inmovilizado material e intangible (excepto actividades forestales) (10)

Tabla de amortización

La determinación de las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material o intangible afecto a la actividad correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos afectos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia, se efectuará aplicando la tabla de amortización incluida en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), que se reproduce a continuación:

Grupo	Descripción	Coeficiente lineal máximo (1)	Período máximo
1	Edificios y otras construcciones	5 por 100	40 años
2	Útiles, herramientas, equipos para el tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40 por 100	5 años
3	Batea	10 por 100	12 años
4	Barco	10 por 100	25 años
5	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25 por 100	8 años
6	Inmovilizado intangible	15 por 100	10 años
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	22 por 100	8 años
8	Ganado equino y frutales no cítricos	10 por 100	17 años
9	Frutales cítricos y viñedos	5 por 100	45 años
10	Olivar	3 por 100	80 años

(1) Para las adquisiciones de activos nuevos realizadas entre el 1 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2004, los coeficientes de amortización lineal máximos aplicables serán el resultado de multiplicar por 1,1 los señalados en el cuadro. El nuevo coeficiente así determinado será aplicable durante la vida útil de los activos nuevos adquiridos en el período antes indicado.

- ***Importante:*** *en el caso de actividades forestales, no procederá aplicar minoración alguna en concepto de amortización del inmovilizado material e intangible afecto a las mismas.*

Reglas particulares para la aplicación de la tabla de amortización

- **El coeficiente de amortización utilizable puede ser cualquier porcentaje entre el máximo y el mínimo**. Este último porcentaje es el resultado de dividir 100 entre el período máximo que figura en la tabla para cada grupo de elementos.
- **El coeficiente de amortización se aplica sobre el precio de adquisición o coste de producción**, si el elemento ha sido producido en la propia empresa, excluyendo:
  - El valor residual, en su caso, para todos los elementos.
  - El valor del suelo para las edificaciones. Cuando no se conozca la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo, este valor se determinará prorrateando el precio de adquisición entre los valores catastrales del suelo y de la construcción en el año de adquisición.
  - El IVA soportado en su adquisición o producción cuando el bien se afecte a una actividad económica incluida en el régimen simplificado del citado Impuesto.

(10) Véanse las instrucciones 2.2 de los Anexos I y II de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30).

- **La amortización deberá practicarse elemento por elemento**, si bien cuando se trate de elementos patrimoniales integrados en el mismo grupo de la Tabla de Amortización, la amortización podrá practicarse sobre el conjunto de ellos, siempre que en todo momento pueda conocerse la amortización correspondiente a cada elemento patrimonial.
- **Los elementos patrimoniales del inmovilizado** material empezarán a amortizarse desde su puesta en condiciones de funcionamiento y los del inmovilizado intangible desde el momento en que estén en condiciones de producir ingresos. El período de amortización no puede exceder del período máximo de amortización establecido en la tabla para cada tipo de elementos.
- **Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material que se adquieran usados**, la amortización se efectuará sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por dos la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo.
- **En el supuesto de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación**, cuando por las condiciones económicas de la operación no existan dudas razonables de que se ejercitará una u otra opción, será deducible, para el cesionario, en concepto de amortización, un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían a los citados bienes, aplicando los coeficientes previstos en la tabla de amortización sobre el precio de adquisición o coste de producción del bien.
- Los elementos del inmovilizado material **nuevos**, puestos a disposición del contribuyente en el ejercicio 2018 cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros podrán amortizarse libremente, hasta el límite de 3.005,06 euros anuales.
- En todo caso, deberá disponerse de los justificantes documentales de la adquisición de los elementos amortizables y que los mismos consten debidamente registrados en el correspondiente libro registro de bienes de inversión.

Fase 3ª: Determinación del rendimiento neto de módulos

El rendimiento neto de módulos se obtiene aplicando sobre el rendimiento neto minorado el índice o índices correctores que correspondan a la actividad de los que a continuación se comentan (Instrucción 2.3 del Anexo I de la Orden HAP/2430/2015).

Índices correctores

Índice 1. Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas

Se aplicará el índice 0,75 cuando en el desarrollo de las actividades agrícolas se utilicen *exclusivamente* medios de producción ajenos, sin considerar, a estos efectos, el suelo.

> Se entienden como medios de producción ajenos tanto el trabajo como el capital, a excepción de la tierra y de los elementos adheridos a ella de forma permanente como los pozos, árboles y construcciones que formen parte de la explotación. Por tanto, para que resulte aplicable este índice corrector, el titular no debe trabajar personalmente en la actividad (salvo en tareas propias de dirección, organización y planificación de la misma) sino emplear íntegramente mano de obra ajena; además, todos los elementos de la explotación distintos de la tierra en los términos anteriormente comentados deben ser aportados por terceros.

Por excepción, no se aplicará este índice en los casos de aparcería y figuras similares.

Índice 2. Utilización de personal asalariado

Cuando en la actividad se utilice personal asalariado cuyo coste supere el 10 por 100 del volumen total de ingresos, será aplicable el índice corrector que en cada caso proceda de los que se indican a continuación, en función del porcentaje que el coste del personal asalariado represente en relación con el volumen total de ingresos de la actividad:

Índice corrector aplicable por utilización de personal asalariado	
Porcentaje (coste personal asalariado/volumen ingresos x 100)	Índice
Más del 10 por 100 y hasta el 20 por 100	0,90
Más del 20 por 100 y hasta el 30 por 100	0,85
Más del 30 por 100 y hasta el 40 por 100	0,80
Más del 40 por 100	0,75

Para determinar el índice por utilización del personal asalariado, no se tendrán en cuenta el coste de personal ni los ingresos de las actividades forestales ni de la de transformación de productos forestales.

- ***Incompatibilidad con el índice 1:*** *no se aplicará este índice cuando el rendimiento de la actividad hubiera sido objeto de reducción por efecto del índice 1 ("Utilización exclusiva de medios de producción ajenos en actividades agrícolas").*

Índice 3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas

Se aplicará el índice 0,90 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras arrendadas. La reducción se aplicará a la parte del rendimiento neto minorado de la actividad que proceda de dichos cultivos (una vez rectificada, en su caso, por efecto de la aplicación de los índices correctores anteriores).

Para delimitar la parte del rendimiento neto minorado de la actividad sobre la que procede la aplicación de este índice, será preciso distinguir la parte del rendimiento neto previo de la actividad y la amortización del inmovilizado afecto a la misma que corresponda a los cultivos realizados en tierras arrendadas.

Cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento se prorrateará en función del porcentaje que supongan las tierras arrendadas dedicadas a cada cultivo respecto a la superficie total, propia y arrendada, dedicada a ese cultivo.

Índice 4. Piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100

Cuando en las actividades ganaderas se alimente el ganado con piensos y otros productos para la alimentación adquiridos a terceros, que representen más del 50 por 100 del importe total de los consumidos, a los rendimientos procedentes de dichas actividades les resultará de aplicación el índice que proceda de los dos siguientes:

Actividades	Índice
Actividades de explotación intensiva de ganado porcino de carne y avicultura	0,95
Restantes actividades ganaderas	0,75

A estos efectos, la valoración del importe de los piensos y otros productos propios se efectuará según su valor de mercado.

Índice 5. Actividades de agricultura ecológica

Se aplicará el índice 0,95 cuando la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal vigente de las Comunidades Autónomas, por la que éstas asumen el control de este tipo de producción, de acuerdo con el Real Decreto 1852/1993, de 22 de octubre, sobre producción agrícola ecológica y su indicación en los productos agrarios y alimenticios y el Reglamento (CEE) 2092/91, del Consejo, de 24 de junio de 1991.

Índice 6. Cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica

Se aplicará un índice de 0,80 cuando los cultivos se realicen, en todo o en parte, en tierras de regadío y el consumo eléctrico diario medio, en términos de energía facturada en kWh, de la factura del mes del período impositivo con mayor consumo sea, al menos, 2,5 veces superior al correspondiente a la de dos meses del mismo período impositivo, siempre que el contribuyente, o la comunidad de regantes en la que participe, estén inscritos en el registro territorial correspondiente a la oficina gestora de impuestos especiales a que se refiere el artículo 102.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Este índice de 0,80 se aplicará sobre el **rendimiento procedente de los cultivos realizados en tierras de regadío por energía eléctrica** y, cuando no sea posible delimitar dicho rendimiento, este índice se aplicará sobre el resultado de multiplicar el rendimiento procedente de todos los cultivos por el porcentaje que suponga la superficie de los cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal fin, energía eléctrica sobre la superficie total de la explotación agrícola.

Este índice podrá aplicarse por cualquiera de las siguientes actividades que utilicen energía eléctrica para regar sus cultivos, siempre y cuando el rendimiento proceda de productos agrícolas:

- Actividad agrícola susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería.
- Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

Índice 7. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros

Se aplicará el índice corrector 0,90 cuando la suma de los rendimientos netos minorados del conjunto de las actividades agrícolas y ganaderas desarrolladas por el contribuyente no supere la cantidad de 9.447,91 euros anuales.

Para determinar el índice corrector por empresas cuyo rendimiento neto minorado no supere 9.447,91 euros deben excluirse los rendimientos netos minorados que deriven de actividades forestales, ya sean con o sin transformación.

- ***Incompatibilidad:*** *este índice no resulta aplicable en los casos de agricultores jóvenes o asalariados agrarios que tengan derecho a la reducción especial del 25 por 100 a que se refiere la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF.*

Índice 8. Índice corrector en determinadas actividades forestales

Será de aplicación el índice corrector 0,80 sobre los rendimientos procedentes de la explotación de fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobados por la

Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

- ***Atención:*** *a los rendimientos procedentes de actividades forestales únicamente les podrá ser de aplicación este índice corrector.*

Fase 4ª: Determinación del rendimiento neto de la actividad

De acuerdo con la normativa reguladora del método de estimación objetiva, contenida en el Anexo I y en la disposición adicional primera de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), para determinar el rendimiento neto de la actividad podrán practicarse las siguientes reducciones:

Reducción de carácter general: 5 por 100

El rendimiento neto de módulos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, así como de los procesos de transformación, determinado conforme a lo comentado en la fase 3ª anterior, **podrá reducirse en el porcentaje del 5 por 100.**

Reducción agricultores jóvenes: 25 por 100

De conformidad con lo establecido en la disposición adicional sexta de la Ley del IRPF y en el punto 3 de las instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF del Anexo I de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), los agricultores jóvenes (mayores de 18 años y menores de 40 años) o asalariados agrarios podrán reducir el rendimiento neto de módulos, que resulte después de aplicar la reducción de carácter general, en un 25 por 100 en cada uno de los períodos impositivos cerrados durante los cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación que tenga carácter de prioritario, realizada al amparo de lo previsto en el Capítulo IV del Título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

A estos efectos, el carácter de explotación prioritaria deberá acreditarse mediante certificación expedida por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, o de la inclusión en el Catálogo General de Explotaciones Prioritarias del Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente. [11]

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales [12]

Cuando el desarrollo de la actividad se haya visto afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que hayan determinado gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán haber puesto dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o, en su defecto, Delegación de la Agencia Tributaria, en el plazo de 30 días a contar desde la fecha en la que se produzca, aportando a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales alteraciones, a fin de que la Administración

(11) Véase el Real Decreto 613/2001, de 8 de junio, sobre mejora y modernización de las estructuras de producción de las explotaciones agrarias (BOE del 9).

(12) Véase el Anexo III de la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30). Véase el artículo 4 del Real Decreto-ley 2/2017, de 27 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes para paliar los daños causados por los últimos temporales. (BOE del 28)

tributaria verifique la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

Fase 5ª: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad

(Arts. 32.1 Ley IRPF y 25 Reglamento)

En el supuesto de que en el desarrollo de la actividad agraria se hayan obtenido rendimientos cuyo período de generación haya sido superior a dos años u otros calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando se imputen en un único período impositivo, podrá aplicarse una reducción del rendimiento neto del 30 por 100 de dichos importes. El resultado así obtenido es el rendimiento neto reducido de la actividad.

Tienen la consideración de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, a efectos de la aplicación de la citada reducción del 30 por 100, exclusivamente los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

- Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.
- Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.
- Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de **300.000 euros anuales**.

En el caso de que se obtengan varios rendimientos irregulares de la misma naturaleza, y que su importe supere el límite de 300.000 euros de cuantía máxima sobre la que aplicar la reducción del 30 por 100, la reducción máxima se distribuirá proporcionalmente entre todos los rendimientos de esa naturaleza.

- ***Recuerde:*** *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de la enajenación o transmisión de elementos afectos a la actividad económica no se incluyen en el rendimiento derivado de la misma, sino que tributan con el resto de ganancias y pérdidas patrimoniales.*

Determinación del rendimiento neto reducido total

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros (Art. 32.2.3º de la Ley IRPF)

Las condiciones, cuantía y límite de esta reducción contiene en las páginas 256 y ss. del Capítulo 7, a cuyo comentario nos remitimos.

Caso práctico

Don L.H.I. es propietario de una finca rústica en la que se dedica a las actividades de agricultura y explotación de ganado ovino de carne, cuyas cabezas se alimentan fundamentalmente con los pastos que se producen en la propia finca, actividades todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP) del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El titular no desarrolla ninguna otra actividad económica.

- Los productos que cultiva, todos ellos destinados a la venta, consisten en maíz y productos hortícolas varios (lechugas, judías verdes y acelgas).
- En el ejercicio 2018 el coste de personal asalariado correspondiente a un empleado que trabaja a jornada completa en la actividad desde el año 2007 ha ascendido a 18.000 euros. Las retribuciones satisfechas a este empleado en el ejercicio 2018, incluidas en el coste de personal asalariado, ascienden a 14.000 euros.
- Don L.H.I. opta por imputar los ingresos de su actividad con arreglo al criterio de cobros y pagos, de acuerdo con el cual, los ingresos correspondientes a 2018 que constan en el libro registro de ingresos han sido los siguientes:

Concepto	Importe	Compensación IVA	Total
Ingresos por venta de maíz	49.000	5.880	54.880
Ingresos por venta de corderos	27.000	2.835	29.835
Ingresos por venta productos hortícolas	17.000	2.040	19.040
Ingresos por trabajos realizados para otros Agricultores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA (1)...	4.760	- - - (2)	4.760
Total ingresos computables (euros)			108.515

Notas:

(1) En el año anterior (2017), los ingresos correspondientes a la realización de trabajos para otros agricultores representaron únicamente el 6 por 100 del volumen total de ingresos de dicho ejercicio. Por consiguiente, en 2018 dichos trabajos se consideran incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a efectos del IVA y no constituyen actividad independiente a efectos del método de estimación objetiva del IRPF, debiendo computarse como un producto o servicio diferenciado más dentro de la única actividad agrícola y ganadera realizada por su titular.

(2) Al ser los destinatarios de dichos trabajos otros agricultores acogidos también al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA, no procede el reintegro de compensaciones en relación con estas operaciones

- Además de los ingresos anteriores, don L.H.I. tiene anotado en el mencionado libro registro otro ingreso por importe de 6.250 euros, correspondiente a la cantidad percibida en 2018 en concepto de ayuda directa desacoplada de la Política Agraria Común (PAC).
- Por su parte, en su libro registro de bienes de inversión figuran las siguientes anotaciones a 31 de diciembre de 2017, relativas a los elementos del inmovilizado afecto a la actividad de los que el titular conserva justificación documental completa:

Elemento	Entrada en funcionamiento	Valor de adquisición	Amortización acumulada a 31-12-2017
Nave almacén y establo................	10-02-1999	36.000 (1)	22.000
Remolque..................................	10-02-2006	3.155	3.155
Máquina abonadora	10-02-2011	7.500	7.200
Instalación de riego......................	10-02-2013	2.500	1.015
Tractor, accesorios y aperos...........	10-02-2013	28.800	9.800

(1) El valor de adquisición registrado (valor amortizable) no incluye el valor del suelo.

- Finalmente, durante el ejercicio 2018 ha adquirido diversos útiles de labranza nuevos por 1.260 euros, sin que el valor unitario de ninguno de ellos supere la cantidad de 601,01 euros.

Solución:

Cuestión previa: actividades realizadas.

Las actividades realizadas por don L.H.I. están todas ellas incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que, a efectos de la aplicación del método de estimación objetiva del IRPF, se trata de una única actividad, cuya clave identificativa es la 1 (agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA).

1ª Fase: Determinación del rendimiento neto previo.

Como operación previa, es necesario determinar los ingresos computables correspondientes a cada uno de los productos obtenidos y servicios prestados en el ejercicio de la actividad, teniendo en cuenta que el importe de la ayuda directa desacoplada de la Política Agraria Común (PAC) deberá acumularse a los ingresos procedentes de los distintos cultivos y explotaciones, en proporción a sus respectivos importes, sin incluir a tal efecto los ingresos por otros trabajos y servicios accesorios.

Por lo tanto, los ingresos computables serán los siguientes:

Ingresos totales procedentes de cultivos y explotaciones: 54.880 (Maíz) + 29.835 (Corderos) + 19.040 (p. hortícolas) = 103.755 euros.

Ingresos computables por venta de maíz

Ingresos registrados	54.880,00
Parte proporcional de la ayuda directa desacoplada de la PAC (54.880 ÷ 103.755 x 6.250)	3.305,86
Ingresos computables	58.185,86

Ingresos computables por venta de ganado ovino de carne

Ingresos registrados	29.835,00
Parte proporcional de la ayuda directa desacoplada de la PAC (29.835 ÷ 103.755 x 6.250)	1.797,20
Ingresos computables	31.632,20

Ingresos computables por venta de productos de horticultura

Ingresos registrados	19.040,00
Parte proporcional de la ayuda directa desacoplada de la PAC (19.040 ÷ 103.755 x 6.250)	1.146,93
Ingresos computables	20.186,93

Ingresos computables por otros trabajos y servicios accesorios

Ingresos registrados y computables	4.760,00

Aplicando a los ingresos procedentes de cada uno de los productos y servicios los correspondientes índices de rendimiento neto, el rendimiento neto previo se determina como sigue:

Código producto	Tipo de producto/servicio	Ingresos computables	Índice de rendimiento	Rendimiento base producto
3	Ganado ovino de carne	31.632,20	0,13	4.112,90
5	Maíz y productos de la horticultura	78.372,80	0,26	20.376,93
13	Otros trabajos y servicios accesorios	4.760,00	0,56	2.665,60
	Rendimiento neto previo (suma)			27.154,72

2ª Fase: Determinación del rendimiento neto minorado.

Importe de las amortizaciones del inmovilizado afecto a la actividad.

Utilizando la tabla de amortización contenida en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE del 30), y de acuerdo con las reglas para su aplicación establecidas en la misma, el importe de la amortización que puede deducirse del rendimiento neto previo se determina del siguiente modo:

Solución (continuación):

Elemento patrimonial	Valor adquisición	Coeficiente máximo	Período amortizable	Amortización
Nave almacén y establo	36.000	5%	Todo el año	1.800
Remolque	3.155	Irrelevante **(1)**		0
Máquina abonadora	7.500	25%	Todo el año	300 **(2)**
Instalación de riego	2.500	25%	Todo el año	625
Tractor y accesorios	28.800	25%	Todo el año	7.200
Útiles de labranza	1.260	100% (3)	Irrelevante	1.260
Total amortizaciones				11.185

(1) El 31-12-2017, el remolque ya estaba completamente amortizado, por lo que no procede computar importe alguno por este concepto en 2018.

(2) Como el importe que resultaría de la aplicación del coeficiente lineal máximo es superior a la cantidad pendiente de amortizar a 31-12-2017, que asciende a 300 euros (7.500 – 7.200), la amortización de la máquina abonadora se ha efectuado por esta última cantidad.

(3) Pueden amortizarse libremente por ser su valor unitario inferior a 601,01 euros y porque, además, el importe global de los elementos patrimoniales nuevos adquiridos en el año 2018 no supera la cantidad de 3.005,06 euros.

Rendimiento neto minorado (resumen).

	Rendimiento neto previo	27.154,72
menos:	Amortización del inmovilizado material e intangible	11.185,00
igual a:	Rendimiento neto minorado	15.969,72

3ª Fase: Índices correctores y determinación del rendimiento neto de módulos.

Únicamente resulta aplicable en este caso el índice corrector por utilización de personal asalariado, cuyo coste representa el 16 por 100 respecto del volumen total de ingresos (18.000 ÷ 114.765 x 100 = 15,68%).

Como el citado porcentaje está comprendido entre el 10 y el 20 por 100, procede aplicar el índice corrector 0,90. Por tanto:

Rendimiento neto de módulos: (15.969,72 x 0,90) = 14.372,75 euros

4ª Fase: Determinación del rendimiento neto de la actividad.

Reducción de carácter general: 5 por 100 de 14.372,75 = 718,64 euros.

Al no existir gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales ni derecho a la reducción por agricultores jóvenes, el rendimiento neto de la actividad es el siguiente: 14.372,75 – 718,64 = 13.654,11 euros.

5ª Fase: Determinación del rendimiento neto reducido de la actividad.

Al no computarse ningún tipo de rendimiento con período de generación superior a dos años, ni tampoco ninguno obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo, no procede aplicar reducción alguna por este concepto. Por lo tanto:

Rendimiento neto reducido de la actividad = Rendimiento neto de la actividad (13.654,11 euros)

Rendimiento neto reducido total.

Al ser los rendimientos de las actividades económicas superiores a 12.000 euros no puede aplicar la reducción del artículo 32.2.3º de la Ley del IRPF por lo que el rendimiento neto coincide con el rendimiento neto reducido total de la actividad, que asciende a 13.654,11 euros.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 8 del Modelo D-100)

E3 Rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva

• Actividades agrícolas, ganaderas y forestales realizadas y rendimientos obtenidos

Contribuyente titular de la actividad .... 0181 Declarante

Actividad realizada. Clave 0182 1

Si para la imputación temporal opta por el criterio de cobros y pagos, consigne una "X" .... 0183 X

Atención: *la opción se referirá necesariamente a todas las actividades del mismo titular.*

PRODUCTOS		Ingresos íntegros	Índice	Rendimiento base producto
1				
2				
3		31.632,20	0,13	4.112,19
4				
5				
6		78.372,80	0,26	20.376,93
7				
8				
9				
10				
11				
12				
13				
14				
15		4.760,00	0,56	2.665,60
16				

Total ingresos 0184 114.765,00

Rendimiento neto previo (suma de rendimientos base) **0185** 27.154,72

Amortización del inmovilizado material e intangible 0186 11.185,00

Rendimiento neto minorado ([0185] – [0186]) **0187** 15.969,72

Índices correctores

1. Por utilización de medios de producción ajenos en actividades agrícolas 0188
2. Por utilización de personal asalariado 0189 0,90
3. Por cultivos realizados en tierras arrendadas 0190
4. Por piensos adquiridos a terceros en más del 50 por 100 0191
5. Por actividades de agricultura ecológica 0192
6. Por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica 0193
7. Por ser empresa cuyo rendimiento neto minorado no supera 9.447,91 euros 0194
8. Índice corrector en determinadas actividades forestales 0195

Rendimiento neto de módulos **0196** 14.372,75

Reducción de carácter general 0197 718,64
(5 por 100 del importe de la casilla [0196] , si ésta es > 0)

Diferencia ([0196] – [0197]) 0198 13.654,11

Reducción agricultores jóvenes .... 0199 ---
(disposición adicional sexta de la Ley del Impuesto)

Gastos extraordinarios por circunstancias excepcionales .... 0200 ---

Rendimiento neto de la actividad ([0198] – [0199] – [0200]) **0201** 13.654,11

Reducciones de rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular .... 0202 ---
(artículo 32.1 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)

Rendimiento neto reducido ([0201] – [0202]) **0203** 13.654,11

Suma de rendimientos netos reducidos de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva (suma de las casillas [0203]) 0204 13.654,11

Reducción por el ejercicio de determinadas actividades económicas (artículo 32.2.3º de la Ley del Impuesto) .... 0205 ---

Rendimiento neto reducido total de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales en estimación objetiva ([0204] - [0205]) **0206** 13.654,11

Apéndice: Relación de productos naturales, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores, ganaderos y titulares de actividades forestales e índices de rendimiento aplicables en el ejercicio 2018

Explotaciones agrícolas

Denominación grupo	Productos	Índice
Cereales	Avena, alpiste, cebada, centeno, escaña, maíz, mijo, panizo, sorgo, trigo, trigo sarraceno, triticale, etc.	0,26
Leguminosas grano	Algarrobas, alhovas, almortas, altramuces, garbanzos, guisantes, habas, judías, lentejas, veza, yeros, etc.	0,26
Hongos para el consumo humano	Hongos para el consumo humano	0,26
Cítricos	Bergamota, lima, limonero, mandarino, naranjo (amargo o dulce), pomelo, etc.	0,18
Uva para vino de mesa	Uva para vino sin denominación de origen	0,26
Frutos secos	Almendro, avellano, castaño, frutales de cáscara (pistachos, piñones), nogal, etc.	0,26
Oleaginosas	Cártamo, cacahuete, colza, girasol, nabina, ricino, soja, etc.	0,32
Productos del olivo	Aceituna (de almazara o de mesa)	0,26
Forrajes	Alfalfa, calabaza forrajera, cereal invierno forraje, col forrajera, esparceta, haba forraje, maíz forrajero, nabo forrajero, remolacha forrajera, trébol, vallico, veza forrajera, zanahoria forrajera, zulla, etc.	0,37
Raíces, tubérculos (excepto patata), uva para vino con denominación de origen	Remolacha azucarera Uva para vino de mesa con denominación de origen y arroz Restantes productos	0,13 0,32 0,37
Frutos no cítricos	Acerola, albaricoque, aguacate, caquis, casis, cereza, ciruela, chirimoya, dátil, frambuesa, granada, grosella, guayaba, guinda, higo, higo chumbo, kiwi, lichis, manzana (de mesa o de sidra), mango, membrillo, mora, níspola, papaya, pera, plátano, serba, zarzamora, etc. (excepto piña tropical)	0,37
Productos hortícolas	Acelga, alcachofa, ajo, apio, berenjena, calabacín, calabaza, cardo, cebolla, cebolleta, col de bruselas, col repollo, col (otras), coliflor, endivia, escarola, espárrago, espinaca, fresa, fresón, guisante verde, haba verde, judía verde, lechuga, melón, nabo. Otras frutas de plantas no perennes. Otras hortalizas cultivadas por su raíz, bulbo o tubérculo. Otras hortalizas cultivadas por su fruto o flor. Otras hortalizas de hoja. Otras hortalizas con vaina. Pepinillo, pepino, pimiento, piña tropical, puerro, rábano, remolacha de mesa, sandía, zanahoria, etc.	0,26
Patata	Patata	0,26
Otros productos agrícolas	Achicoria, azafrán, caña de azúcar. Lúpulo. Pimiento para pimentón. Viveros de árboles, etc. Flores y plantas ornamentales	0,37 0,32
Plantas textiles	Algodón Otras plantas textiles	0,37 0,42
Tabaco	Tabaco	0,26
Uva de mesa	Uva de mesa	0,32
Actividades accesorias realizadas por agricultores		0,42
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores		0,56

Explotaciones ganaderas

Denominación grupo	Productos	Índice
Avicultura	Carne y huevos	0,13
Bovino	Carne (intensiva) Carne (extensiva) Leche (intensiva) Leche (extensiva) Cría (intensiva) Cría (extensiva)	0,13 0,13 0,20 0,20 0,26 0,26
Caprino	Carne (intensiva) Carne (extensiva) Leche (intensiva) Leche (extensiva)	0,13 0,13 0,26 0,26
Cunicultura		0,13
Ovino	Carne (intensiva) Carne (extensiva) Leche (intensiva) Leche (extensiva)	0,13 0,13 0,26 0,26
Porcino	Carne (intensiva) Carne (extensiva) Cría (intensiva) Cría (extensiva)	0,13 0,13 0,26 0,26
Actividades accesorias realizadas por ganaderos		0,42
Servicios de cría, guarda o engorde de cualquier tipo de ganado (incluidas aves)		0,37
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por ganaderos		0,56
Otras actividades ganaderas no incluidas expresamente en otros apartados	Apicultura Equinos, animales para peletería (visón, chinchilla, etc.)	0,26 0,32

Explotaciones forestales

Denominación grupo	Productos	Índice
Especies arbóreas con período medio de corta superior a 30 años	Castaño, abedul, fresno, arce, cerezo, aliso, nogal, pino albar (P. Sylvestris), pino laricio, abeto, pino de Oregón, cedro, pino carrasco, pino canario, pino piñonero, pino pinaster, ciprés, haya, roble, encina, alcornoque y resto de quercíneas	0,13
Especies arbóreas con período medio de corta igual o inferior a 30 años	Eucalipto, chopo, pino insigne y pino marítimo	0,26
Actividad forestal de extracción de resina		0,32
Actividades accesorias realizadas por titulares de explotaciones forestales		0,42
Otros trabajos y servicios accesorios prestados por titulares de explotaciones forestales		0,56

Capítulo 10. Regímenes especiales: imputación y atribución de rentas

Sumario

Imputaciones de renta

[Art. 6.2 e) Ley IRPF]

Introducción

Junto a los **rendimientos** (del trabajo, del capital y de actividades económicas) y las **ganancias y pérdidas patrimoniales**, el tercer componente de la renta del contribuyente está constituido por las **imputaciones de renta establecidas por ley**.

Las imputaciones de renta constituyen un régimen especial de tributación cuya finalidad última consiste en lograr la plena identificación entre la base imponible y la capacidad económica del contribuyente, asegurando con ello la máxima eficacia en la aplicación de la progresividad del IRPF.

La materialización de las imputaciones de renta como categoría fiscal se realiza incorporando, por una parte, rentas que la Ley del IRPF presume que se derivan de la titularidad de determinados bienes inmuebles urbanos y, por otra, haciendo tributar al contribuyente socio o partícipe por las rentas obtenidas a través de entidades interpuestas.

La Ley del IRPF, bajo la denominación de regímenes especiales, incorpora las categorías de imputación y atribución de rentas que a continuación se comentan:

Régimen de imputación de rentas inmobiliarias

(Art. 85 Ley IRPF)

Tienen la consideración de rentas inmobiliarias imputadas aquellas rentas que el contribuyente debe incluir en su base imponible por ser propietario o titular de un derecho real de disfrute sobre bienes inmuebles que reúnan los requisitos que se enumeran a continuación.

También genera rentas inmobiliarias imputadas la titularidad de un derecho real de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles urbanos, en los términos que, asimismo, más adelante se comentan.

En ambos casos, debe tratarse de inmuebles **que no generen rendimientos del capital ni estén afectos a actividades económicas**.

- ***Importante:*** *la concesión del derecho de uso de plazas de aparcamiento para residentes no genera la imputación de rentas inmobiliarias, al no constituir dicha concesión un derecho real.*

Requisitos de la imputación de rentas inmobiliarias

La imputación de rentas inmobiliarias está condicionada a que los inmuebles de los que dichas rentas presuntas derivan cumplan los siguientes requisitos:

- **Que se trate de bienes inmuebles urbanos** calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE del 8), **no afectos a actividades económicas.** [1]

- **Que se trate de inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos a actividades económicas.** [1]

(1) El concepto de elementos patrimoniales afectos se comenta en las páginas 199 y ss. del Capítulo 6.

- **Que no generen rendimientos del capital.** Los rendimientos del capital pueden derivar del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles. [2]

- **Que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente.** A estos efectos, se entienden que forman parte de la vivienda habitual del contribuyente las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con el inmueble hasta un máximo de dos.

- **Que no se trate de suelo no edificado, inmuebles en construcción ni de inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.**

Determinación del importe de la renta imputable

La determinación de la renta imputable que corresponda a cada uno de los inmuebles urbanos generadores de dichas rentas en los términos comentados en el apartado anterior, se realiza mediante la aplicación de los siguientes porcentajes:

- **El 2 por 100, con carácter general.** Dicho porcentaje debe aplicarse **sobre el valor catastral del inmueble** que figure en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (Urbana) correspondiente al ejercicio 2018.

- **El 1,1 por 100 en los siguientes supuestos:**

a) Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.

b) Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.

El porcentaje del 1,1 por 100 se aplicará sobre el 50 por 100 del mayor de los siguientes valores:

- El precio, contraprestación o valor de adquisición del inmueble.
- El valor del inmueble comprobado por la Administración a efectos de otros tributos.

▪ ***Importante:*** *sobre el importe resultante de la aplicación del porcentaje que, en cada caso, corresponda no procederá la deducción de ningún tipo de gasto.*

Inmuebles adquiridos, transmitidos o destinados a distintos usos en 2018

Tratándose de inmuebles adquiridos o trasmitidos en el ejercicio 2018 o que hayan estado arrendados, subarrendados o afectos a una actividad económica durante parte del año, así como en los demás supuestos en que el inmueble haya estado a disposición de sus propietarios o usufructuarios únicamente durante una parte del ejercicio, la renta imputable por este concepto será la que proporcionalmente corresponda al número de días comprendidos en dicho período.

Supuesto especial: derechos reales de aprovechamiento por turno sobre bienes inmuebles

El derecho de aprovechamiento por turno que puede constituirse como derecho real limitado o como contrato de arrendamiento por temporada, dará lugar a imputación de rentas inmobiliarias únicamente en los supuestos de derechos reales de aprovechamiento por turno sobre

(2) Los rendimientos del capital se comentan en los Capítulos 4 (Rendimientos del capital inmobiliario) y 5 (Rendimientos del capital mobiliario), páginas 128 y ss.; y 148 y ss., respectivamente.

bienes inmuebles. En estos casos la imputación deberá efectuarla el titular del derecho real. A tal efecto, se aplicará el porcentaje del 2 por 100 o el 1,1 por 100, según proceda, al resultado de prorratear el valor catastral del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en función de la duración anual (días, semanas o meses) del período de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del IRPF los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de estos derechos cuando su duración no exceda de 2 semanas por año.

Individualización de las rentas inmobiliarias

Las rentas inmobiliarias imputadas corresponden a las personas que sean titulares de los bienes inmuebles, o de los derechos reales de disfrute sobre los mismos, de los cuales procedan.

Por lo tanto, en el primer caso, serán los titulares de los bienes inmuebles quienes deberán incluir las correspondientes rentas en su declaración; mientras que en el caso de que existan derechos reales de disfrute sobre el inmueble, la renta se imputará al titular del derecho en la misma cuantía que la que correspondería al propietario, sin que este último deba incluir cantidad alguna en su declaración en concepto de imputación de rentas inmobiliarias.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal o en cualquier otro registro de carácter público.

En los supuestos en que la titularidad corresponda a varias personas, la renta correspondiente al bien inmueble o derecho real de disfrute de que se trate, se considerará obtenida por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

Por consiguiente, cada uno de los cotitulares deberá declarar como renta imputable la cantidad que resulte de aplicar a la renta total imputada al inmueble o derecho, el porcentaje que represente su participación en la titularidad del mismo.

- ***Matrimonios:*** *en caso de matrimonio, la renta imputable a los bienes y derechos que, de acuerdo con las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, sean comunes a ambos cónyuges, corresponderá por mitad a cada uno de ellos (salvo que se justifique otra cuota distinta de participación). Por el contrario, la renta imputable a bienes o derechos que, de acuerdo con las mismas normas, sean de titularidad privativa de uno cualquiera de los cónyuges, corresponderá íntegramente a su titular.*

Declaración de las rentas inmobiliarias imputadas e identificación de los inmuebles productores de las mismas

En el apartado "C" de la página 5 de la declaración deben relacionarse todos los datos relativos a los inmuebles a disposición de sus propietarios o usufructuarios en algún momento del ejercicio, ya ostenten la titularidad sobre los mismos de forma directa (propiedad o usufructo) o como consecuencia de su participación en una entidad en régimen de atribución de rentas, con excepción de la vivienda habitual, los solares sin edificar y los que no sean susceptibles de uso por razones urbanísticas. La renta inmobiliaria imputada correspondiente a cada uno de los inmuebles se hará constar en la casilla ***[0074]***. [3]

(3) Las instrucciones para la cumplimentación de cada uno de los datos solicitados en el citado apartado del impreso de declaración se contienen en las páginas 140 y s. del Capítulo 4.

Ejemplo:

Don J.V.C., durante el año 2018, ha sido titular de los siguientes bienes inmuebles:

- Vivienda habitual, cuyo valor catastral no revisado asciende a 34.800 euros.
- Plaza de garaje adquirida conjuntamente con el inmueble y cuyo valor catastral no revisado asciende a 3.900 euros.
- Apartamento en la playa que sólo utiliza durante el mes de vacaciones. El valor catastral del mismo, que fue revisado con efectos de 2010, asciende a 40.800 euros.
- Apartamento adquirido por 105.000 euros el día 1 de julio de 2018 y que, con fecha de 1 de septiembre de dicho año, ha alquilado por una renta mensual de 600 euros. A 31 de diciembre de 2018, no le ha sido notificado el valor catastral del inmueble. El valor declarado por el contribuyente a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es el de adquisición, sin que la Administración tributaria haya procedido a su modificación.

Determinar la imputación de rentas inmobiliarias correspondientes a dichos inmuebles:

Solución:

- Vivienda habitual y plaza de garaje: no procede imputación de rentas inmobiliarias.
- Apartamento en la playa. Renta inmobiliaria imputada:
  1,1 por 100 s/40.800.. 448,80 **(1)**
- Apartamento adquirido en 2018. Renta inmobiliaria imputada:
  1,1 por 100 s/(50% x 105.000) x 62 ÷ 365 .... 98,09 **(2)**

  Total rentas inmobiliarias imputadas 546,89

(1) Al haberse revisado el valor catastral en 2010, esto es, dentro de los diez anteriores a 2018, el porcentaje a aplicar es del 1,1 por 100.

(2) Al no haberle sido notificado a su titular el valor catastral del inmueble a 31 de diciembre de 2018, el porcentaje del 1,1 por 100 se aplica sobre el 50 por 100 del valor de adquisición del inmueble, valor que no ha sido modificado por la Administración a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Además, la renta imputada debe determinarse en proporción al número de días en que el inmueble ha estado a disposición de su titular (del 1 de julio al 31 de agosto). Finalmente, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario en cuyo apartado deben declararse.

Régimen de atribución de rentas

Ámbito de aplicación del régimen de atribución de rentas (Arts 8.3 y 86 Ley IRPF)

De acuerdo con la regulación de este régimen especial, las rentas obtenidas por determinadas entidades que no tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deben tributar en la imposición personal de sus miembros: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según que los respectivos socios, comuneros o partícipes sean contribuyentes o sujetos pasivos de cada uno de dichos impuestos.

Entidades en régimen de atribución de rentas (Arts. 8.3 y 87 Ley IRPF)

Tienen la consideración de entidades sometidas al régimen especial de atribución de rentas las **sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades** (4)**, las herencias yacentes, las comunidades de bienes,** incluidas las comunidades de propietarios**, y demás entidades**

(4) A partir de 1 de enero de 2016, las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil pasan a estar sujetas al Impuesto de Sociedades y, por tanto, dejan de tributar por el régimen de atribución de rentas del IRPF.

que, carentes de personalidad jurídica, constituyan **una unidad económica o un patrimonio separado** susceptible de imposición. [5]

Asimismo, están incluidas en el régimen de atribución de rentas las **entidades constituidas en el extranjero** cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas.

- ***Importante:*** *las entidades No residentes que carecen de NIF consignarán en la casilla **[0209]** el Número de Identificación que tengan asignado las citadas entidades en el País de residencia y marcarán la casilla **[0210]** para indicar esta circunstancia.*

No se incluyen en el régimen especial de atribución de rentas, entre otras, las siguientes entidades: [6]

- Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.
- Los fondos de pensiones, regulados en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.
- Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.
- Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.
- A partir de 1 de enero de 2016 las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

  Se entiende por objeto mercantil la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil.

  A estos efectos la actividad de alquiler de inmuebles puede tener carácter mercantil, con independencia de que se cumpla o no la definición de actividad económica prevista en los artículos 27.2 de la Ley del IRPF y 5.1 la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), por lo que las sociedades civiles con personalidad jurídica cuya actividad es el arrendamiento de inmuebles, son contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

- ***Importante:*** *las entidades incluidas en el régimen de atribución de rentas no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.*

Sociedades civiles: situación a partir de 1 de enero de 2016 (Arts.8.3 de la Ley IRPF y 7. 1.a) Ley Impuesto sobre Sociedades)

Hasta el 1 de enero de 2016 se aplicaba el régimen de atribución de rentas del IRPF a todas las sociedades civiles. Sin embargo, a partir de dicha fecha las sociedades civiles con persona-

(5) Véase también el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(6) Véase el artículo 7 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

lidad jurídica que tengan objeto mercantil dejan de tributar por el indicado régimen y pasan a estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Como consecuencia de lo anterior, siguen tributando en el régimen de entidades en atribución de rentas del IRPF, en cuanto sus actividades son ajenas al ámbito mercantil, las siguientes sociedades civiles:

- Las que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras
- Las de carácter profesional (sección segunda del IAE).

  En el caso de actividades de carácter profesional, para que estén excluidas del ámbito mercantil ha de tratarse de sociedades civiles a las que resulte de aplicación la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. Por el contrario, las sociedades civiles que no están sometidas a la citada Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, tienen, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

■ ***Importante:*** *el único contribuyente que se incorpora al Impuesto sobre Sociedades son las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil. La reforma no afecta a las comunidades de bienes ni demás entes sin personalidad del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que siguen tributando como entidades en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la Sección 2ª del Título X de la Ley del IRPF.*

Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta (Art. 89 Ley IRPF)

Regla general

La determinación de la renta atribuible se realiza en sede de la entidad que la obtiene con arreglo a la normativa del IRPF aplicable a cada modalidad de renta según su origen o fuente, sin tener en cuenta las reducciones ni minoraciones que pudieran corresponder a dichas rentas. No obstante, las reducciones o minoraciones que correspondan podrán ser aplicadas por los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes del IRPF. En definitiva, la determinación de la renta atribuible, en función de su origen o fuente, se efectuará en sede de la entidad que la obtiene, con arreglo a los siguientes criterios:

- **Rendimientos del capital inmobiliario**

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos necesarios para la obtención de los mismos, incluida la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, sin que proceda aplicar:

- La reducción del 60 por 100 sobre los rendimientos netos positivos derivados del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda a que se refiere el artículo 23.2 de la Ley del IRPF. [7]
- La reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años, así como sobre los calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo y la cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no supere 300.000 euros anuales. Reducción contemplada en el artículo 23.3 de la Ley del IRPF.

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones.

---

(7) Ambas reducciones se comentan con más detalle en las páginas 135 y s. del Capítulo 4.

- **Rendimientos del capital mobiliario**

La renta neta atribuible se determinará por diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos deducibles a que se refiere el artículo 26.1 de la Ley del IRPF.

En ningún caso la entidad de régimen de atribución podrá aplicar la reducción del 30 por 100 contemplada en el artículo 26.2 de la Ley del IRPF para los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la citada Ley que tengan un período de generación superior a dos años o sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo y la cuantía del rendimiento neto sobre la que se aplica la reducción no supere 300.000 euros anuales.

Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración esta reducción.

En función de la naturaleza del rendimiento del capital mobiliario atribuido, el contribuyente deberá integrarlo en su declaración de la siguiente forma:

a) En la base imponible general los rendimientos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del IRPF bajo la denominación "otros rendimientos del capital mobiliario" (8), así como los derivados de la cesión a terceros de capitales propios a que se refiere el apartado 2 del citado artículo que procedan de entidades vinculadas con el mismo. (9)

b) En la base imponible del ahorro los rendimientos previstos en los apartados 1, 2, y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF (rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad; rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios; rendimientos procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez y los procedentes de rentas derivadas de la imposición de capitales). (10)

- **Rendimientos de actividades económicas**

La determinación de la renta atribuible se efectuará de acuerdo con el método de determinación del rendimiento neto que resulte aplicable a la entidad (11), sin que para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de sus miembros pueda aplicar la reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos con período de generación superior a dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo prevista en el artículo 32.1 de la Ley del IRPF.

Las reducciones por el ejercicio de actividades económicas del artículo 32.2. de la Ley del IRPF y por inicio de una nueva actividad del artículo 32.3 de la Ley del IRPF no son aplicables por entidades en régimen de atribución de rentas para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas. Serán los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por el IRPF los que podrán practicar en su declaración estas reducciones, en su caso.

---

(8) Los rendimientos incluidos en esta expresión legal se comentan en las páginas 182 y s. del Capítulo 5.

(9) Las condiciones y requisitos de vinculación del contribuyente con entidades se comentan en la página 164 del Capítulo 5.

(10) El comentario de estos rendimientos se contiene en las páginas 153 y ss. del Capítulo 5.

(11) Los requisitos para la aplicación a las entidades en régimen de atribución de rentas del método de estimación directa, tanto en la modalidad normal como en la simplificada, y del método estimación objetiva pueden consultarse, respectivamente, en las páginas 216 y s.; 268 y s. y 315.

Los gastos propios de cada uno de los comuneros, socios o partícipes que, por no haberse pactado su pago con cargo a la entidad en régimen de atribución de renta, sean satisfechos por cada uno de ellos tendrán el carácter de deducibles para ellos, siempre que exista la debida correlación con la obtención de los ingresos. La deducibilidad de estos gastos se efectuará por el comunero, socio o partícipe que los haya satisfecho minorando el rendimiento a él atribuido por la entidad.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales

La determinación de la renta atribuible se efectuará con arreglo a las normas del IRPF.

En función de que la ganancia o pérdida patrimonial atribuida derive o no de la transmisión de elementos patrimoniales, el contribuyente deberá integrarla en su declaración de la siguiente forma:

a) En la base imponible general las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.

b) En la base imponible del ahorro las ganancias y pérdidas patrimoniales que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales cualquiera que sea su periodo de generación.

En los casos de transmisión de un elemento patrimonial común el importe de la ganancia o pérdida patrimonial se calculará por la entidad respecto de cada socio, heredero, comunero o partícipe atendiendo a su participación en la titularidad del elemento patrimonial o del derecho real sobre el mismo por diferencia entre sus valores de adquisición y transmisión, aplicándose, en su caso, la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF únicamente sobre las ganancias patrimoniales correspondientes a aquellos socios, herederos, comuneros o partícipes que hubiesen adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, lo que exige la comunicación por parte de éstos de la información necesaria para aplicar el nuevo límite de 400.000 euros que establece la citada disposición transitoria novena (límite que es individual).[12]

▪ ***Importante:*** *para el cálculo de la renta procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, que deba atribuirse a los miembros de estas entidades, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, no resultarán de aplicación los coeficientes reductores o de abatimiento a que se refiere la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.*

- Imputación de rentas inmobiliarias

La determinación de la renta atribuible se efectuará conforme a las normas del IRPF que resulten aplicables a cada concepto incluido en esta categoría de rentas. Estas normas se han comentado anteriormente en este mismo Capítulo.

- Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta soportadas por la entidad en régimen de atribución de rentas **y las bases de las deducciones correspondientes** a la entidad se atribuirán a sus miembros en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

---

(12) Las especialidades relativas a la aplicación de los coeficientes reductores a las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales no afectos adquiridos antes del 31 de diciembre 1994, se comentan en las páginas 383 y ss. del Capítulo 11.

Reglas especiales

- **La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades** en los supuestos en que todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean **contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades** que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales **o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes** con establecimiento permanente.
- **La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente** se efectuará de acuerdo con lo previsto en el Capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE del 12).
- **Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente**, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Supuesto especial: rentas negativas de fuente extranjera

Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera procedente de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes conforme vayan obteniéndose rentas positivas del mismo país y fuente.

Calificación de la renta atribuida y criterios de atribución (Art. 88 Ley IRPF)

Las rentas obtenidas por las entidades incluidas en este régimen que deban atribuirse a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos. En los casos en que uno de los socios, comuneros o partícipes se límite a realizar una aportación de capital, los rendimientos atribuidos a éste tendrán la naturaleza de rendimientos del capital mobiliario como consecuencia de la cesión de capital.

Las rentas se atribuirán anualmente a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Declaración de las rentas atribuidas

Las rentas atribuidas deben declararse en la rúbrica que corresponda del apartado "F" de la página 9 de la declaración, identificando previamente el contribuyente que tiene la condición de socio, comunero o partícipe de la entidad, el NIF de la misma o, si carece de éste, el Número de Identificación que tengan asignado la entidad en el país de residencia y su porcentaje de participación.

Tratándose de atribución de rendimientos del capital inmobiliario, también deberá cumplimentarse el epígrafe "Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por en-

tidades en régimen de atribución de rentas" de la página 5, en el que se incluirán los datos de identificación del inmueble y del socio comunero o partícipe solicitados en el mismo.

Supuesto especial: existencia de imputación de rentas inmobiliarias

En el supuesto de que existan imputaciones de rentas inmobiliarias por el hecho de que el inmueble haya estado a disposición de la entidad en régimen de atribución de rentas durante la totalidad o parte del año, bien por haber estado arrendado el inmueble sólo durante parte del año, bien por haberse procedido a su transmisión a lo largo del año, la imputación de rentas inmobiliarias deberá declararse en el apartado C de la página 5 de la declaración. (13)

Obligaciones tributarias de las entidades en régimen de atribución de rentas

Obligaciones de información (Arts. 90 Ley IRPF y 70 Reglamento)

Las entidades en régimen de atribución de rentas que ejerzan una actividad económica o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales deberán presentar durante el mes de febrero de cada año una declaración informativa (14) en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

a) **Identificación, domicilio fiscal y NIF de sus miembros**, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

En el caso de miembros no residentes en territorio español, deberá identificarse a quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

En el supuesto de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar a los miembros de la entidad contribuyentes por el IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, así como a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho impuesto.

b) **Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible** a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

- Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.
- Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.
- Identificación, en su caso, de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las mismas, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c) **Base de las deducciones** a las que tenga derecho la entidad.

d) **Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados** por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

---

(13) En el caso práctico que se incluye al final de este Capítulo se detalla la cumplimentación de las páginas 5 y 9 del modelo de declaración para el supuesto de existencia de atribución e imputación de rentas inmobiliarias.

(14) Véase la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias (BOE del 29).

e) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con lo dispuesto en la normativa mercantil aplicable al respecto. [15]

La obligación de presentar la declaración informativa anual deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad de acuerdo con lo previsto en la normativa general tributaria, o por sus miembros contribuyentes por el IRPF o por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de entidades constituidas en el extranjero.

- ***Importante:*** *las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración, la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores. Dado que la presentación de la declaración se realiza en el mes de febrero de cada año, la citada notificación se efectuará durante el mes de marzo.*

Otras obligaciones tributarias

Aunque las entidades en régimen de atribución de rentas no tienen la consideración de contribuyentes por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades, sin embargo, deben cumplir determinadas obligaciones o deberes tributarios derivados de la aplicación del procedimiento de gestión tributaria, especialmente en el supuesto de que realicen actividades económicas. Por su parte, los miembros de las citadas entidades también están obligados al cumplimiento de determinadas obligaciones o deberes tributarios, al margen de los correspondientes a la entidad.

Por lo que a la gestión del IRPF respecta, las obligaciones y deberes tributarios a cargo de entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas y las de cada uno de sus miembros se distribuyen de la forma siguiente:

- **Obligaciones a cargo de la entidad en régimen de atribución de rentas:**
  - Presentación de declaraciones censales.
  - Llevanza de la contabilidad o libros registros de la actividad.
  - Emisión de facturas.
  - Las propias de los retenedores u obligados a efectuar ingresos a cuenta.
  - Determinación de la renta atribuible y pagos a cuenta.
  - Obligaciones de suministro de información.
- **Obligaciones a cargo de cada uno de los socios, comuneros o partícipes:**
  - Presentación de declaración censal.
  - Realización de pagos fraccionados.
  - Declaración de la renta atribuida.

Imputación de rentas de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de las uniones temporales de empresas

Los artículos 43 a 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), regulan el régimen especial de imputación de rentas aplicable a las siguientes entidades:

[15] Véanse el artículo 35.2 del Código de Comercio, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio (BOE del 5); la Norma de elaboración contable 11ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE del 20), así como el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3),

- **Agrupaciones de Interés Económico Españolas** reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- **Agrupaciones Europeas de Interés Económico** reguladas por el Reglamento CEE/2137/1985, de 25 de julio, del Consejo de las Comunidades Europeas.
- **Uniones Temporales de Empresas** reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, que estén inscritas en el Registro Especial del Ministerio de Hacienda.

Las especialidades de este régimen especial de imputación fiscal son las siguientes:

a) Las entidades a las que resulta aplicable este régimen están sujetas Impuesto sobre Sociedades, a excepción del pago de la deuda tributaria por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

b) La imputación a los socios residentes en territorio español o no residentes con establecimiento permanente en el mismo comprende los siguientes conceptos:

- Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 16 de la LIS, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. [16]
- La reserva de capitalización que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS, no haya sido aplicada por la entidad en el período impositivo.

  La reserva de capitalización que se impute a sus socios no podrá ser aplicada por la entidad, salvo que el socio sea contribuyente del IRPF.
- Las bases imponibles, positivas (minoradas o incrementadas, en su caso, en la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 de la LIS) o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.
- Las bases de las deducciones y de las bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según corresponda por aplicación de las normas del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, según que el socio sea contribuyente, respectivamente, de los citados impuestos.
- Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

  La reserva de nivelación de bases imponibles a que se refiere el artículo 105 de la LIS se adicionará, en su caso, a la base imponible de la agrupación de interés económico.

c) Las imputaciones de los conceptos anteriormente comentados se efectuarán de acuerdo con los siguientes criterios:

- Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen.
- En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del IRPF en que haya de surtir efecto y se mantendrá durante tres años.

d) Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por el IRPF ni por el Impuesto sobre Sociedades. Su importe no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios.

---

[16] Los gastos financieros netos que se imputen a los socios no serán deducibles por la entidad.

e) En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de estas entidades, el valor de adquisición se **incrementará** en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

Además, en el caso de participaciones en Uniones Temporales de Empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.

Por su parte, en el caso de Agrupaciones de Interés Económico cuando así lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas, la reserva de capitalización, y las deducciones y bonificaciones, que hayan sido imputadas a los socios en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión, hasta que se anule el referido valor, integrándose en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.

Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional

(Art. 91 Ley IRPF)

Ámbito de aplicación y requisitos generales

Sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte de nuestro ordenamiento interno, **los contribuyentes del IRPF deberán incluir en la base imponible general de la renta del período impositivo**, como un componente más independiente y autónomo de la misma, la **renta positiva obtenida por una entidad no residente** en territorio español, en cuanto que dicha renta pertenezca a alguna de las clases y se cumplan los requisitos generales relativos al grado de participación y nivel de tributación de la entidad no residente participada que más adelante se detallan:

Grado de participación en la entidad no residente

La participación del contribuyente en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha de cierre del ejercicio social de esta última, **debe ser igual o superior al 50 por 100**.

Dicho grado de participación puede ostentarlo el contribuyente por sí mismo o conjuntamente con entidades vinculadas, según lo previsto en el artículo 18 de la LIS, o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el segundo grado inclusive. La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

Nivel de tributación de la entidad no residente participada

El impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades satisfecho por la entidad no residente participada por razón de las rentas que deban incluirse, **debe ser inferior al 75 por 100 de la tributación que correspondería** a esas mismas rentas en el Impuesto sobre Sociedades español.

Entidades no residentes en territorio español excluidas del régimen de transparencia fiscal internacional

La imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional no es de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de

la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Tampoco es de aplicación, desde el 1 de enero de 2015, cuando se trate de una institución de inversión colectiva regulada por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Contenido y momento de la imputación

Rentas susceptibles de imputación

- **Rentas obtenidas de entidades que no desarrollen actividades económicas**

Los contribuyentes imputarán la **renta total obtenida** por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. Es decir, cuando se considere que estas entidades no desarrollan actividades económicas.

En el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado siguiente.

> Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la LIS y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.

No obstante, lo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

> Se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

- **Rentas obtenidas de entidades que desarrollen actividades económicas**

Como regla general y con las matizaciones contenidas en el artículo 91.3 de la Ley del IRPF, el socio residente cuando no sea imputable la renta total obtenida conforme a lo señalado en el apartado anterior tiene la obligación de imputar en la parte general de la base imponible únicamente la renta positiva obtenida por la entidad no residente en territorio español que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles, rústicos y urbanos, **o de derechos reales que recaigan sobre éstos**, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a otras entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, salvo las que se vinculen o deriven de la realización de actividades empresariales, en los términos del artículo 91.3.b) de la Ley del IRPF.

c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiario a la propia entidad.

d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el artículo 25.4 de la Ley del IRPF.

No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley del IRPF.

e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades vinculadas, en los términos del artículo 18 de la LIS, residentes en territorio español, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas o entidades residentes.

Rentas no susceptibles de imputación

Sin perjuicio de lo comentado anteriormente, no son susceptibles de imputación las siguientes rentas:

- Las rentas positivas correspondientes a ingresos derivados de actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios, cuando más del 50 por 100 de los ingresos correspondientes a las mismas se hayan realizado con personas o entidades no vinculadas en los términos del artículo 18 de la LIS.

- Las rentas previstas en las letras b) y e) anteriores, en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por 100 del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que la entidad participada cumpla los siguientes requisitos:

  * Que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y

  * Que no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

- Las rentas positivas a que se refieren las letras del apartado anterior cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas a que se refiere la letra g) de dicho apartado que se imputarán en su totalidad.

- Los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada.

  En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

▪ ***Importante:*** *una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.*

Determinación del importe de la renta positiva a imputar

El importe de la renta positiva a imputar en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, utilizando el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios calificados como paraísos fiscales se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Una vez determinado el importe de la renta positiva, la imputación se efectuará en proporción a la participación de la persona física residente en los resultados de la entidad no residente y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad. En ningún caso, se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

Momento de efectuar la imputación

La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

Medidas para evitar la doble imposición

Deducción de la cuota líquida del IRPF

Además de la regla relativa a la no imputación de los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada en la base imponible, anteriormente comentada, la normativa reguladora de este régimen especial establece que será deducible de la cuota líquida del IRPF el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

> Esta deducción podrá practicarse, aun cuando los impuestos o gravámenes correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión, sin que su importe pueda exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

En ningún caso podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

El importe que, con arreglo a lo anteriormente indicado, resulte deducible deberá hacerse constar en la casilla ***[0589]*** de la página 17 de la declaración.

Transmisión de su participación por el contribuyente

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de las participaciones, directas o indirectas, en las entidades no residentes cuyas rentas hayan sido imputadas, la Ley prevé la aplicación de reglas valorativas específicas análogas a las utilizables en el caso de transmisión de participaciones de sociedades que tributaron como patrimoniales [artícu-

lo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del IRPF, aprobado por el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, vigente a 31 de diciembre de 2006], con la salvedad de que los beneficios sociales imputados y no distribuidos a que se refiere la Ley en el supuesto de sociedades patrimoniales deben entenderse sustituidos en este supuesto por las rentas positivas imputadas en la base imponible.

Supuesto especial: entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales o de nula tributación

Cuando la entidad participada sea residente de países o territorios considerados como paraísos fiscales o en un país o territorio de nula tributación [(17)], se presumirá, salvo prueba en contrario, que se producen las siguientes circunstancias:

a) Que la tributación de la entidad no residente por las rentas objeto de inclusión es inferior al 75 por 100 del importe que hubiese correspondido a esas mismas rentas aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades español.

b) Que la entidad es productora de las rentas enumeradas en las letras a), b), c), d), e), f) y g) de la rúbrica " Rentas obtenidas de entidades que desarrollen actividades económicas" dentro del apartado "Contenido y momento de la imputación", por lo que las mismas deben entenderse como imputables.

c) Que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Obligaciones formales específicas derivadas del régimen de transparencia fiscal internacional

Los contribuyentes a quienes resulte de aplicación este régimen deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español:

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores y lugar del domicilio fiscal.

c) Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.

d) Importe de las rentas positivas que deban ser imputadas.

e) Justificación, en su caso, de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen

(Arts. 92 Ley IRPF y 107 Reglamento)

Concepto y ámbito de aplicación

Las cantidades percibidas directamente por el contribuyente por la cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización tienen la con-

[(17)] Véanse al respecto la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la redacción dada por la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

sideración de rendimientos del capital mobiliario, tal y como se ha comentado en el Capítulo 5, página 183, incluso cuando dichas cantidades sean satisfechas por la persona o entidad a la que el contribuyente presta sus servicios.

Sin embargo, cuando dichas retribuciones se perciban por personas o sociedades cesionarias del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, surge el régimen especial de imputación de rentas por la cesión del derecho de imagen en cuya virtud el cedente de tales derechos debe imputar las rentas en la parte general de su base imponible del IRPF.

Para que resulte aplicable el régimen especial de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, deben cumplirse todas y cada una de las siguientes circunstancias:

1ª Que el contribuyente titular del derecho de imagen hubiera cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiese consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente, denominada primera cesionaria.

A estos efectos, resulta indiferente que la cesión, consentimiento o autorización, hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente por el IRPF.

2ª Que el contribuyente preste sus servicios a una persona o entidad, residente o no residente, en el ámbito de una relación laboral.

3ª Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 18 de la LIS, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes, la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física, denominada segunda o última cesionaria.

4ª Que los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por el contribuyente titular del derecho de imagen sean inferiores al 85 por 100 de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad con la que el contribuyente mantiene la relación laboral y que ha obtenido la cesión de los derechos de imagen.

Contenido y momento de la imputación

Cantidad a imputar

La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la segunda cesionaria por la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta realizado por la segunda cesionaria sobre la cuantía total satisfecha a la primera cesionaria no residente (18) y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física de la primera cesionaria como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización de la explotación de su imagen, siempre que dicha prestación se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen fuere contribuyente por el IRPF.

La imputación de la cantidad que corresponda se hará constar en la casilla ***[0274]*** del apartado "F" de la página 10 de la declaración.

(18) El porcentaje para determinar el citado ingreso a cuenta ha sido del 19 por 100 para 2018.

Período impositivo en el que debe realizarse la imputación

La imputación se realizará por el contribuyente en el período que corresponda a la fecha en que la entidad empleadora (segunda o última cesionaria) efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la imputación deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la segunda cesionaria.

Medidas para evitar la doble imposición

Cuando proceda la imputación, serán deducibles de la cuota íntegra del IRPF correspondiente al contribuyente que efectúa la imputación de las rentas las siguientes cantidades:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El IRPF o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al IRPF satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la imputación, sin que puedan exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

El importe correspondiente a los impuestos que, con arreglo a lo anteriormente especificado, resulten deducibles minorarán la cuota líquida total, para lo que deberán hacerse constar en la casilla ***[0590]***del apartado "M" de la página 17 de la declaración.

- ***Importante:*** *en ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*[19]

[19] Véase al respecto la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la redacción dada por la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28).

Otras medidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas

El régimen de imputación que se comenta en este apartado se complementa con las medidas establecidas para evitar la sobreimposición de las rentas imputadas.

A tal efecto, el artículo 92.6 de la Ley del IRPF establece que no se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios, incluidos los dividendos a cuenta, distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por el contribuyente titular de los derechos de imagen como consecuencia del régimen de imputación.

En caso de distribución de reservas, se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Los dividendos o participaciones distribuidos por la primera cesionaria que, en aplicación de lo anteriormente expuesto, no hayan sido integrados en la base imponible de los socios, no darán derecho a éstos a la deducción por doble imposición internacional.

- ***Importante:*** *una misma cuantía solo podrá ser objeto de imputación una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.*

Régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español

(Art. 93 Ley IRPF)

El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español se comenta en las páginas 70 y siguientes del Capítulo 2.

Imputación de rentas por socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales

(Art. 95 Ley IRPF)

Concepto

El presente régimen de imputación de rentas resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.

Renta imputable

La renta que cada año debe imputarse en la parte general de la base imponible viene determinada por la **diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del período impositivo y su valor de adquisición al inicio del citado período**. A estos efectos, se presumirá, salvo prueba en contrario, que esta diferencia es el 15 por 100 del valor de adquisición de la acción o participación.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición de la acción o participación. Por su parte, los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

Régimen transitorio

A efectos de calcular el exceso del valor liquidativo, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a día 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en dicho ejercicio se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Ejemplo:

Don S.M.G., es titular desde marzo de 1998 de una participación en una institución de inversión colectiva, constituida en un país calificado reglamentariamente como paraíso fiscal, cuyo valor de adquisición fue el equivalente a 12.020 euros.

El valor liquidativo de dicha participación a 31-12-2018 es de 31.800 euros.

Determinar la renta imputable al ejercicio 2018, sabiendo que el valor liquidativo de la participación a 01-01-1999 ascendía al equivalente a 12.500 euros y que las rentas imputadas en los ejercicios 1999 a 2017 ascendieron a 16.200 euros.

Solución:

Imputación de rentas correspondientes al ejercicio 2018:

- Valor liquidativo a 31-12-2018	31.800
- Valor de adquisición a 01-01-2018	28.700 (1)
- Renta imputable	3.100

(1) La determinación del valor de adquisición al inicio del período impositivo se efectúa partiendo del valor liquidativo a 01-01-1999 (12.500 euros) y sumando a dicho importe las imputaciones de renta realizadas en los ejercicios 1999 a 2017 (16.200). Así pues: 12.500 + 16.200 = 28.700.

Relación de países y territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales (1) (Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, BOE del 13, modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero, BOE del 1 de febrero	
1. Principado de Andorra (7)	27. Montserrat
2. Antillas Neerlandesas (6)	28. República de Naurú
3. Aruba (6)	29. Islas Salomón
4. Emirato del Estado de Bahréin	30. San Vicente y las Granadinas
5. Sultanato de Brunei	31. Santa Lucía
6. República de Chipre (14)	32. República de Trinidad y Tobago (5)
7. Emiratos Árabes Unidos (2)	33. Islas Turks y Caicos
8. Gibraltar	34. República de Vanuatu
9. Hong-Kong (12)	35. Islas Vírgenes Británicas
10. Anguilla	36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América
11. Antigua y Barbuda	37. Reino Hachemita de Jordania
12. Las Bahamas (9)	38. República Libanesa
13. Barbados (11)	39. República de Liberia
14. Bermuda	40. Principado de Liechtenstein
15. Islas Caimanes	41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986.
16. Islas Cook	
17. República de Dominica	
18. Granada	
19. Fiji	
20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal)	42. Macao
21. Jamaica (3)	43. Principado de Mónaco
22. República de Malta (4)	44. Sultanato de Omán (15)
23. Islas Malvinas	45. República de Panamá (8)
24. Isla de Man	46. República de San Marino (10)
25. Islas Marianas	47. República de Seychelles
26. Mauricio	48. República de Singapur (13)

Notas al cuadro:

(1) La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional.

c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Véase, a este respecto, la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, (BOE del 30) en la que se contiene la definición de paraíso fiscal, de nula tributación y de efectivo intercambio de información tributaria.

(2) Con efectos desde 02-04-2007, fecha de entrada en vigor de los respectivos convenios para evitar la doble imposición (BOE del 23-01-2007), los Emiratos Árabes Unidos dejan de ser considerados paraíso fiscal.

(3) Con efectos desde 16-05-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición (BOE del 12-05-2009), Jamaica deja de ser considerada paraíso fiscal.

Notas al cuadro (continuación):

(4) Con efectos desde 12-09-2006, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición (BOE del 07-09-2006), Malta deja de ser considerada paraíso fiscal.

(5) Con efectos desde 28-12-2009, fecha de entrada en vigor del respectivo convenio para evitar la doble imposición (BOE del 08-12-2009), la República de Trinidad y Tobago deja de ser considerada paraíso fiscal.

(6) Con efectos desde 27-01-2010, fecha de entrada en vigor de los respectivos acuerdos de intercambio de información (BOE del 24-11-2009), Antillas Neerlandesas y Aruba dejan de ser considerados paraísos fiscales. Las Antillas Neerlandesas dejaron de existir como tales el 10-11-2010. A partir de esa fecha San Martín y Curaçao tienen el mismo estatus que Aruba (forman parte del Reino de los Países Bajos, pero gozan de independencia), mientras que el resto de islas de las antiguas Antillas Neerlandesas (Saba, San Eustaquio y Bonaire) ha pasado a formar parte de los Países Bajos. A San Martín y Curaçao le es aplicable el Acuerdo firmado con Antillas Neerlandesas, mientras que a las otras tres islas les es de aplicación el CDI con Países Bajos. Por ello ninguna de las islas tiene actualmente la consideración de paraíso fiscal.

(7) Con efectos desde 10-02-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (BOE del 23-11-2010), el Principado de Andorra dejó de ser considerado paraíso fiscal. El 07-12-2015 se ha publicado en el BOE el Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, hecho «Ad Referéndum» en Andorra la Vella el 8 de enero de 2015, que entra en vigor el 26 de febrero de 2016.

(8) Con efectos desde 25-07-2011, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 04-07-2011), República de Panamá deja de ser considerado paraíso fiscal.

(9) Con efectos desde 17-08-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información (BOE del 15-07-2011), Las Bahamas deja de ser considerado paraíso fiscal.

(10) Con efectos desde 02-08-2011, fecha de entrada en vigor del acuerdo de intercambio de información (BOE del 06-06-2011), República de San Marino deja de ser considerado paraíso fiscal.

(11) Con efectos desde 14-10-2011, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 14-09-2011), Barbados deja de ser considerado paraíso fiscal.

(12) Con efectos desde 01-04-2013, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 14-04-2012), Hong Kong (China) deja de ser considerado paraíso fiscal.

(13) Con efectos desde 01-01-2013, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 11-01-2012), la República de Singapur deja de ser considerado paraíso fiscal.

(14) Con efectos desde 28-05-2014, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 26-05-2014), la República de Chipre deja de ser considerado paraíso fiscal.

(15) Con efectos desde 19-9-2015, fecha de entrada en vigor del convenio para evitar la doble imposición (BOE del 08-09-2015), el Sultanato de Omán deja de ser considerado paraíso fiscal.

Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

(Art. 95 bis Ley IRPF)

El régimen fiscal especial aplicable a determinados contribuyentes del IRPF, titulares de acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad, que pierdan su condición por cambio de residencia se comenta en las páginas 442 y siguientes del Capítulo 11.

Caso práctico

La comunidad de bienes "X", cuyo NIF es E28000000, está formada por dos comuneros, cada uno de los cuales tiene un porcentaje de participación del 50 por 100. El comunero "Y" es contribuyente por el IRPF y el comunero "Z" es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades. La comunidad de bienes ha obtenido en el ejercicio 2018 las siguientes rentas:

- 12.200 euros procedentes del arrendamiento de una vivienda a un matrimonio. Dicho inmueble fue adquirido por la entidad en el año 2000, ascendiendo el coste de adquisición satisfecho por la misma a 250.000 euros. La referencia catastral del inmueble es 0052807VK4724A0003KI. El valor catastral del inmueble en el ejercicio 2018 fue de 58.500 euros, de los que el 40 por 100 corresponden al valor del suelo.

  Los gastos satisfechos a lo largo del ejercicio 2018 por la entidad en relación con el inmueble han sido los siguientes:

  - Recibo comunidad: 1.100 euros.
  - Recibo IBI: 360 euros.
  - Intereses derivados de la financiación del inmueble: 1.300 euros.
- 1.200 euros, en concepto de intereses derivados de una imposición a plazo fijo de dos años y un día. La liquidación de los citados intereses se produjo, al vencimiento del plazo, el día 2 de octubre de 2018.
- 1.800 euros, en concepto de dividendos procedente de acciones de una entidad residente en territorio español. Los gastos de administración y depósito de las acciones han ascendido a 10 euros.
- La comunidad de bienes ejerce una actividad económica empresarial cuyo rendimiento neto se determina en el método de estimación directa, modalidad normal. De acuerdo con los datos y registros contables de la entidad, los ingresos del ejercicio han ascendido a 50.000 euros, siendo los gastos deducibles, incluidas las amortizaciones fiscalmente computables, de 20.000 euros.
- El día 10 de enero de 2018 ha vendido en bolsa por 150.000 euros, descontados los gastos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un paquete de acciones adquirido el 1 de octubre de 1999 por 100.000 euros, incluidos los gastos inherentes a dicha adquisición satisfechos por la entidad.
- El día 15 de noviembre de 2018 ha vendido por 150.000,00 euros, descontados los gastos y tributos inherentes a dicha transmisión satisfechos por la entidad, un inmueble no afecto a la actividad económica adquirido el día 1 de octubre de 2001 por un importe equivalente a 100.000,00 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por la entidad. La referencia catastral del inmueble es 9872023VH5797S0001WX y su valor catastral, que no ha sido objeto de revisión en los últimos 10 años, asciende en el ejercicio 2018 a un importe de 30.500,00 euros. El inmueble ha estado desocupado desde su adquisición.
- El importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad ascendieron a:570 euros (228 efectuados sobre los intereses y 342 euros sobre los dividendos).

Determinar la renta atribuible por la entidad a cada uno de sus miembros y los importes que cada uno de ellos debe incluir en la declaración anual correspondiente a su imposición personal.

Solución:

1. **Determinación por la entidad de la renta atribuible a cada comunero según las normas del IRPF:**

Rendimientos del capital inmobiliario:

- Ingresos íntegros		12.200,00
- Gastos deducibles:		
* Recibo comunidad	1.100,00	
* Recibo IBI	360,00	
* Intereses financiación inmueble	1.300,00	
* Amortización inmueble 3% s/(60% x 250.000,00)	4.500,00	
Total gastos deducibles	7.260,00	
- Rendimiento neto (12.200,00 – 7.260,00)		4.940,00
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50%)		2.470,00

Solución (continuación):

Rendimientos del capital mobiliario:

- Rendimiento neto dividendos (1.800,00 – 10,00)........	1.790,00
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50%)........	895,00
- Rendimiento neto intereses........	1.200,00
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50%)........	600,00

Rendimientos de actividad económica:

- Ingresos íntegros........	50.000,00
- Gastos deducibles, incluidas amortizaciones........	20.000,00
- Rendimiento neto........	30.000,00
- Rendimiento atribuible a cada comunero (50%)........	15.000,00

Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta acciones):

- Valor de transmisión........	150.000,00
- Valor adquisición........	100.000,00
- Ganancia patrimonial........	50.000,00
- Renta atribuible al comunero "Y" (50% s/50.000,00)........	25.000,00
- Renta atribuible al comunero "Z" (50% s/50.000,00)........	25.000,00

Ganancias y pérdidas patrimoniales (venta inmueble):

- Valor de transmisión........	150.000,00
- Valor adquisición........	100.000,00
- Ganancia patrimonial........	50.000,00
- Renta atribuible al comunero "Y" (50% s/50.000,00)........	25.000,00
- Renta atribuible al comunero "Z" (50% s/50.000,00)........	25.000,00

Renta inmobiliaria imputada (inmueble desocupado):

- Renta atribuible (2% s/30.500,00) x (317 ÷ 365)........	529,78
- Renta atribuible a cada comunero (50%)........	264,89

Retenciones e ingresos a cuenta:

- Atribuibles a cada uno de los comuneros (50%)........	285,00

2. Declaración de la renta atribuida por el comunero "Y" contribuyente del IRPF:

Rendimiento del capital inmobiliario:

- Rendimiento neto atribuido........	2.470,00
- Reducción arrendamiento vivienda (60%)........	1.482,00
- Rendimiento neto computable........	988,00

Rendimiento neto del capital mobiliario a integrar en la base imponible del ahorro:

- Dividendos	
- Importe íntegro........	900,00
- Gastos deducibles imputables........	5,00
- Intereses:	
* Rendimiento neto atribuido........	600,00
Total rendimiento neto computable del capital mobiliario (900 + 600,00 – 5,00)........	1.495,00

Solución (continuación):

Rendimiento actividades económicas:

- Rendimiento neto atribuido.. 15.000,00

Ganancias patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro: (1)

- Renta imputable (25.000,00 + 25.000,00).. 50.000,00

Renta inmobiliaria imputada:

- Importe atribuido 264,89

(1) Al tratarse en ambos casos de ganancias obtenidas por la transmisión de elementos patrimoniales (venta de acciones e inmueble) su importe se integra en la base imponible del ahorro. Con relación a las ganancias y pérdidas que integran la base imponible del ahorro véase la página 429 del Capítulo 11.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 9 del modelo D-100)

F Regímenes especiales (salvo los regímenes especiales de imputación de rentas inmobiliarias y para trabajadores desplazados)

• Régimen de atribución de rentas: rendimientos del capital y de actividades económicas y ganancias y pérdidas patrimoniales

Concepto	Casilla	Importe
Contribuyente que es socio, comunero o partícipe de la entidad	0208	Declarante
NIF de la entidad en régimen de atribución de rentas	0209	28000000
Marque una "X" si en la casilla [0209] ha consignado un NIF de otro país	0210	
Porcentaje de participación del contribuyente en la entidad	0211	50,00 %
Atribución de rendimientos del capital mobiliario:		
Rendimientos a integrar en la base imponible general:		
Rendimiento neto atribuido por la entidad	0212	
Minoraciones aplicables	0213	
Reducciones aplicables (artículo 26.2 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0214	
Rendimiento neto computable ([0212] - [0213] - [0214])	0215	
Rendimientos a integrar en la base imponible del ahorro:		
Rendimiento neto atribuido por la entidad. Importe computable (excepto el consignado en la casilla [0217])	0216	1.495,00
Rendimiento derivado de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes	0217	
Atribución de rendimientos del capital inmobiliario:		
Rendimiento neto atribuido por la entidad	0218	2.470,00
Minoraciones aplicables	0219	
Reducción aplicable (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto)	0220	1.482,00
Reducciones aplicables (artículos 23.3 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0221	
Rendimiento neto computable ([0218] - [0219] - [0220] - [0221])	0222	988,00
Atribución de rendimientos de actividades económicas:		
Si para la imputación temporal de los rendimientos opta por la aplicación del criterio de cobros y pagos, consigne una "X"	0223	
Rendimiento neto (estimación directa normal y estimación objetiva) / Rendimiento neto previo (estimación directa simplificada)	0224	15.000,00
Minoraciones aplicables	0225	
Provisiones deducibles y gastos de difícil justificación (sólo estimación directa simplificada)*	0226	
Reducción aplicable (artículo 32.1 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)	0227	
Reducción aplicable (artículo 32.2.3.º de la Ley del Impuesto)	0228	
Reducción aplicable (artículo 32.3 de la Ley del Impuesto)	0229	
Rendimiento neto computable ([0224] - [0225] - [0226] - [0227] - [0228] - [0229])	0230	15.000,00

(*) *Téngase en cuenta el límite establecido en el artículo 30.2.ª del Reglamento del Impuesto.*

Concepto	Casilla	Importe
Atribución de ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018:		
No derivadas de transmisiones (a integrar en la B.I. general):		
Ganancias patrimoniales no derivadas de transmisiones, atribuidas por la entidad	0231	
Pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones, atribuidas por la entidad	0232	
Derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales (a integrar en la B.I. del ahorro):		
Ganancias patrimoniales	0233	50.000,00
Valor de transmisión destinado a constituir una renta vitalicia	0234	
Valor de transmisión al que resulta aplicable la D.T. 9.ª	0235	
Ganancias exentas 50 por 100 (sólo determinados inmuebles urbanos)	0236	
Ganancias exentas por reinversión de rentas vitalicias	0237	
Ganancia exenta por reinversión en entidades de nueva o reciente creación	0238	
Parte de las ganancias patrimoniales susceptibles de reducción (D.T. 9.ª)	0239	
Reducciones aplicables (D.T. 9.ª)	0240	
Ganancias patrimoniales reducidas no exentas ([0233] - [0236] - [0237] - [0238] - [0240])	0241	50.000,00
Ganancias patrimoniales reducidas no exentas imputables a 2018	0242	50.000,00
Pérdidas patrimoniales atribuidas por la entidad	0243	
Atribución de retenciones e ingresos a cuenta:		
Retenciones e ingresos a cuenta atribuidos por la entidad	0244	285,00

Concepto	Casilla	Importe
Suma de rendimientos netos de capital mobiliario (a integrar en la B.I. general), atribuidos (suma de las casillas [0215])	0245	
Suma de rendimientos netos de capital mobiliario (a integrar en la B.I. del ahorro), atribuidos (suma de las casillas [0216])	0246	1.495,00
Suma de rendimientos derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes (a integrar en la B.I. del ahorro), atribuidos (suma de las casillas [0217])	0247	
Suma de rendimientos netos del capital inmobiliario, atribuidos (suma de las casillas [0222])	0248	988,00
Suma de rendimientos netos de actividades económicas, atribuidos (suma de las casillas [0230])	0249	15.000,00
Suma de ganancias patrimoniales no derivadas de transmisiones (a integrar en la B.I. general), atribuidas (suma de las casillas [0231])	0250	
Suma de pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones (a integrar en la B.I. general), atribuidas (suma de las casillas [0232])	0251	
Suma de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones (a integrar en la B.I. del ahorro), atribuidas (suma de las casillas [0242])	0252	50.000,00
Suma de pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones (a integrar en la B.I. del ahorro), atribuidas (suma de las casillas [0243])	0253	
Suma de retenciones e ingresos a cuenta atribuidos (suma de las casillas [0244])	0555	285,00

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 5 del modelo D-100)

C Bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, excluida la vivienda habitual e inmuebles asimilados

• Relación de bienes inmuebles y rentas derivadas de los inmuebles a disposición de sus titulares o arrendados o cedidos a terceros

Número de orden del inmueble	Contribuyente titular	Propiedad (%)	Usufructo (%)	Naturaleza (clave)	Uso o destino (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral
0061 1º	0062 Declarante	0063 50,00	0064	0065 1	0066 2	0067 1	0068 9872023VH5797S0001WX

NIF del excónyuge (cumplimentar si casilla [0066] toma el valor de 6): 0069

Marque con una "X" si en la casilla [0069] ha consignado un NIF de otro país: 0070

Dirección: 0071

Inmuebles a disposición de sus titulares:

Sólo uso o destino simultáneo: parte del inmueble que está a disposición (%) .... 0072 100,00 Período computable (n.º de días): 0073 318 **Renta inmobiliaria imputada** 0074 264,89

Inmuebles arrendados o cedidos a terceros y constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos:

NIF del arrendatario 1 .... 0075 Marque una "X" si en la casilla [0075] ha consignado un NIF de otro país........ 0076

NIF del arrendatario 2 .... 0077 Marque una "X" si en la casilla [0077] ha consignado un NIF de otro país........ 0078

Ingresos íntegros computables 0079

Gastos deducibles:

Intereses de los capitales invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y gastos de reparación y conservación del mismo ....
- Importe pendiente de deducir de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 que se aplica en esta declaración (*) (**) 0080
- Importe de 2018 que se aplica en esta declaración (*) 0081
- Importe de 2018 pendiente de deducir en los 4 años siguientes 0082

(*) *Límite conjunto: el importe de la casilla [0079]*
(**) *Cumplimente el anexo C.1*

Tributos, recargos y tasas........ 0083

Saldos de dudoso cobro........ 0084

Cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales 0085

Cantidades destinadas a la amortización de bienes inmuebles........ 0086

Cantidades destinadas a la amortización de bienes muebles........ 0087

Otros gastos fiscalmente deducibles 0088

Rendimiento neto ([0079] – [0080] – [0081] – [0083] - [0084] – [0085] – [0086] – [0087] – [0088]) 0089

Reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda (artículo 23.2 de la Ley del Impuesto)........ 0090

Reducción por rendimientos generados en más de 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular (artículo 23.3 y D.T. 25.ª de la Ley del Impuesto)........ 0091

Rendimiento mínimo computable en caso de parentesco (artículo 24 de la Ley del Impuesto)........ 0092

Rendimiento neto reducido del capital inmobiliario: la cantidad mayor de ([0089] – [0090] – [0091]) y [0092] **0093**

Suma de rentas inmobiliarias imputadas (suma de las casillas [0074])........ 0094

Suma de rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario (suma de las casillas [0093])........ 0095

• Relación de bienes inmuebles arrendados o cedidos a terceros por entidades en régimen de atribución de rentas

	Contribuyente partícipe	Número de Identificación Fiscal de la entidad	Titularidad (%)	Naturaleza (clave)	Situación (clave)	Referencia catastral	No Residente(*)
Inmueble 1:	0096 D	0097 E28000000	0098 50,00	0099 1	0100 1	0101 0052807VK4724A0003KI	0102
Inmueble 2:	0096	0097	0098	0099	0100	0101	0102
Inmueble 3:	0096	0097	0098	0099	0100	0101	0102

(*) Marque una X si en la casilla [0097] se ha consignado un número de identificación de otro país.

Capítulo 11. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Sumario

Concepto

Delimitación positiva (Art. 33.1 y 2 Ley IRPF)

De la definición contenida en el artículo 33.1 de la Ley del IRPF, puede concluirse que, para que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial, deben cumplirse los siguientes requisitos:

1º Existencia de una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente.

A título de ejemplo, **constituyen alteraciones en la composición del patrimonio** del contribuyente las siguientes:

- Las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes o derechos. Entre las primeras pueden citarse, como ejemplos, las ventas de viviendas, locales comerciales, plazas de garaje, fincas rústicas, acciones, etc. y, entre las segundas, las herencias, legados y donaciones.
- La incorporación al patrimonio del contribuyente de dinero, bienes o derechos que no deriven de una transmisión previa. Es el caso, entre otros, de la obtención de premios de cualquier tipo, ya sean en metálico o en especie, de subvenciones, etc.
- Las permutas de bienes o derechos.
- Las pérdidas debidamente justificadas en elementos patrimoniales.

Por contra, **la Ley estima que no existe alteración en la composición del patrimonio** y, por lo tanto, no se producirá ganancia o pérdida patrimonial alguna en las siguientes operaciones, siempre que la adjudicación se corresponda con la respectiva cuota de titularidad:

- División de la cosa común.
- Disolución de la sociedad de gananciales o extinción del régimen económico matrimonial de participación.
- Disolución de comunidades de bienes o separación de comuneros.

En estos supuestos, no podrá procederse a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos, por lo que éstos conservarán sus originarios valores y fechas de adquisición.

Excesos de adjudicación en la disolución de las comunidades de bienes o separación de comuneros

Para que el ejercicio de la acción de división de la cosa común o la disolución de las comunidades de bienes no implique una alteración en la composición del patrimonio, es preciso que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión o en la extinción del condominio se correspondan con la cuota de titularidad, ya que, en el caso de que se atribuyan a uno de los copropietarios o comuneros bienes o derechos por mayor valor al que corresponda a su cuota de titularidad, existirá una alteración patrimonial en el otro u otros copropietarios o comuneros, pudiéndose generar, en su caso y en función de las variaciones de valor que hubiera podido experimentar el inmueble, una ganancia o una pérdida patrimonial. (1)

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en la entrega de los

(1) Véase la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de junio de 2018, en unificación de criterio y el cuadro resumen de los criterios que recoge la citada resolución del TEAC que figura al final del capítulo.

valores en préstamo ni en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo en los términos y con los requisitos establecidos en la citada disposición adicional (2).

2º Que como consecuencia de dicha alteración se produzca una variación en el valor del patrimonio del contribuyente.

La mera variación en el valor del patrimonio del contribuyente no puede calificarse de ganancia o pérdida patrimonial si no va acompañada de la correspondiente alteración en su composición. Así, la revalorización o pérdida de valor de determinados bienes como, por ejemplo, acciones, bienes inmuebles, etc., cuya titularidad corresponda al contribuyente, no origina ganancia o pérdida patrimonial a efectos fiscales hasta que la misma se materialice para el contribuyente.

3º Que no exista norma legal que expresamente exceptúe de gravamen dicha ganancia o la haga tributar como rendimiento.

Como supuestos de ***ganancias patrimoniales exceptuadas de gravamen*** pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

- Premios literarios, artísticos o científicos, relevantes, expresamente declarados exentos.

- Premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado y por las Comunidades Autónomas, Cruz Roja y Organización Nacional de Ciegos, así como los organizados por determinados organismos públicos o entidades establecidas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, en las siguientes cuantías (3):

  – Los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad al 5 de julio de 2018 **cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 2.500 euros.**

  – Los premios derivados de juegos celebrados desde el 5 de julio hasta el 31 de diciembre de 2018 **cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 10.000 euros o hasta dicho importe cuando se trate de premios que superen 10.000 euros.**

  Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 o 10.000 euros, según la fecha de celebración del juego del que deriva el premio, se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Esta exención será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción, cupón de lotería o de la apuesta efectuada, sea de, al menos, **0,50 euros.** En caso de que fuera **inferior a 0,50 euros**, la cuantía máxima exenta se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

(2) Téngase en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), ha derogado en lo que se refiere sólo a dicho impuesto, con efectos 1 de enero de 2015, el apartado 2 de la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, que establece el régimen tributario aplicable a las operaciones de préstamo de valores. Por tanto, el tratamiento fiscal previsto en la citada disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 cuando el prestamista o prestatario sea un contribuyente por el IRPF se mantiene vigente.

(3) Véase para 2018 la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley del IRPF.

- ***Importante:*** *a partir del 1 de enero de 2013 estos premios que estaban totalmente exentos pasan a estar sujetos al IRPF mediante un gravamen especial del 20 por 100 que se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.* (disposición adicional trigésima tercera.2 de la Ley del IRPF)

- Indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial hasta el 1 de octubre de 2016 ((BOE del 4) y por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre) que deroga ésta a partir del 2 de octubre de 2016.

Como supuestos de ***ganancias patrimoniales que, por expresa disposición de la Ley del IRPF, tributan como rendimientos*** pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- Constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, que se califican legalmente como rendimientos de capital inmobiliario, o sobre valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de una entidad, que constituyen rendimientos de capital mobiliario. (4)

- Transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, que únicamente generan rendimientos de capital mobiliario.

- Resultados derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, que dan lugar a rendimientos de capital mobiliario, salvo que provengan de sistemas de previsión social, en cuyo caso originan rendimientos de trabajo. (5)

Delimitación negativa (Art. 33.3 Ley IRPF)

En determinados supuestos, a pesar de haberse producido una variación en la composición y en el valor del patrimonio del contribuyente, la Ley del IRPF estima **que no existe ganancia o pérdida patrimonial**. Dichos supuestos son los siguientes:

a) Reducciones del capital social

Ninguna de las modalidades de reducción del capital social (6), origina, de forma inmediata, una ganancia o pérdida patrimonial derivada de dicha operación, sino que ésta se generará cuando se transmitan los valores o participaciones afectados por la reducción del capital social, produciéndose como consecuencia un diferimiento en la tributación de estas rentas.

(4) Véase, dentro del Capítulo 5, el epígrafe "Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad" páginas 153 y ss.

(5) Los sistemas de previsión social cuyas prestaciones constituyen rendimientos del trabajo se detallan en las páginas 85 y ss. del Capítulo 3.

(6) De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 317 y siguientes del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3), que deroga, con efectos de 1 de septiembre de 2010, el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, la reducción del capital puede tener por finalidad la devolución de aportaciones, la condonación de dividendos pasivos, la constitución o el incremento de la reserva legal o de reservas voluntarias o el restablecimiento del equilibrio entre el capital y el patrimonio de la sociedad disminuido por consecuencia de pérdidas. La reducción podrá realizarse mediante la disminución del valor nominal de las acciones, su amortización o su agrupación para canjearlas.

No obstante, en los **supuestos de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios** pueden producirse efectos fiscales inmediatos, ya que el importe de la devolución de aportaciones, o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, si se reciben en especie, **minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectados** (teniendo en cuenta que se consideran afectados los adquiridos en primer lugar) **hasta su anulación**. El exceso que pudiera resultar, **tributará como rendimiento del capital mobiliario** en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

Si la reducción de capital procede de **beneficios no distribuidos**, la totalidad de las cantidades percibidas tributarán como **dividendos**. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación. (7)

También pueden producirse efectos fiscales inmediatos en el caso de **reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos**, **correspondiente a valores no admitidos a negociación** en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades (8). En este caso el artículo 33.3 de la Ley del IRPF considera rendimiento del capital mobiliario el importe obtenido o el valor de mercado de los bienes recibidos, hasta el límite de la diferencia positiva entre el valor de la participación según los fondos propios correspondientes al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de reducción de capital y el valor de adquisición del título. Ahora bien, el exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones hasta anularlo y si lo percibido supera también el importe del valor de adquisición, el nuevo exceso, tributará como rendimientos del capital mobiliario. (9)

Reglas aplicables a las acciones afectadas por reducción del capital social.

A efectos de determinar el importe de la futura ganancia o pérdida patrimonial, la Ley del IRPF (Art. 33.3 y disposición adicional octava) incorpora reglas precisas con objeto de identificar los valores o participaciones afectados por la reducción de capital y las repercusiones fiscales que ésta origina en los valores de adquisición y en el de transmisión de los valores o participaciones no admitidos a negociación que se transmitan con posterioridad a la reducción del capital.

- Si la reducción del capital social, cualquiera que sea su finalidad, se instrumenta mediante la amortización de los valores o participaciones, se considerarán amortizadas las acciones adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.
- Cuando la reducción del capital social se efectúe por otros medios como, por ejemplo, reduciendo el valor nominal de las acciones y no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

(7) El tratamiento fiscal aplicable en los supuestos de reducción de capital y distribución de la prima de emisión efectuados con posterioridad al 23 de septiembre de 2010 por sociedades de inversión de capital variable (SICAV) se comenta en las páginas 155 y s. del Capítulo 5.

(8) La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

(9) Los rendimientos de capital mobiliario en el caso de distribución de la prima de emisión y de reducción de capital con devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación se comentan en el Capítulo 5 de este Manual dentro del apartado "Rendimientos obtenidos por la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad". Páginas 153 y s.

En caso contrario, la reducción de capital se entenderá producida en cada una de las acciones o participaciones en las que se haya efectuado

- Cuando se transmitan valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones, se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior. En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

b) Transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente

En los supuestos de transmisiones lucrativas por fallecimiento del contribuyente, la Ley excluye de gravamen la posible ganancia (denominada "plusvalía del muerto") o pérdida patrimonial que pueda producirse por la transmisión de su patrimonio a sus herederos, con independencia de quien sea el beneficiario de la sucesión.

c) Transmisiones lucrativas "inter vivos" (donaciones) de empresas o participaciones

Este supuesto se refiere a las donaciones en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de empresas individuales o de participaciones en entidades del donante a las que sea de aplicación la exención regulada en el apartado ocho del artículo 4 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, y la reducción del 95 por 100 contemplada en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19).

Tratándose de elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

En estas adquisiciones, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes (Art. 36 Ley IRPF).

d) Extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Estas compensaciones no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

Este supuesto no podrá dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos en favor de las personas con discapacidad. (10)

(10) El régimen tributario de las aportaciones a dichos patrimonios, tanto para los titulares de los mismos como para los aportantes que sean familiares de la persona con discapacidad, se comenta en las páginas 89 y ss. del Capítulo 3 y 489 y ss. del Capítulo 13, respectivamente, de este Manual.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que no se integran en la base imponible del IRPF

Por expresa disposición legal, las ganancias y pérdidas patrimoniales que a continuación se citan no se integran en la base imponible del IRPF y, en consecuencia, no se someten a tributación por este impuesto.

Ganancias patrimoniales no sujetas al IRPF

- **Ganancias patrimoniales sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

Tienen esta consideración las ganancias patrimoniales derivadas de la aceptación de donaciones, herencias o legados que, por estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y para evitar la doble imposición sobre las mismas, se declara en el artículo 6.4 de la Ley del IRPF su no sujeción a este impuesto.

- **Parte de las ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivadas de elementos patrimoniales adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994** (disposición transitoria novena Ley IRPF)

No está sujeta al impuesto la parte de la ganancia patrimonial (no así las pérdidas) generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que a 31 de diciembre de 1996 hubiesen permanecido en el patrimonio del contribuyente un período de tiempo, redondeado por exceso, superior a:

* **5 años**, en el caso de acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades , con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria. [11]

* **10 años**, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el actual artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), [12], con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria.

* **8 años**, para el resto de bienes y derechos.

- ***Importante:*** *desde 1 de enero de 2015 se establece para todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación lo anterior, un límite máximo y conjunto de 400.000 euros que opera sobre el valor de transmisión. Su aplicación se comenta en el epígrafe "Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales", páginas 383 y ss. de este capítulo.*

---

[11] La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

[12] El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, junto con el resto de sus disposiciones se han incorporado al texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Ganancias patrimoniales exentas

Están exentas del IRPF las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de:

- **Donaciones de bienes con derecho a deducción en la cuota** (Art. 33.4.a) Ley IRPF)

Las ganancias patrimoniales que puedan derivarse de las donaciones de bienes que cumplan los requisitos exigidos para dar derecho a practicar la deducción correspondiente en la cuota, se declaran exentas para el donante, por lo que no deben integrarse en la declaración.[13]

- **Transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia** (Art. 33.4.b) y disposición adicional decimoquinta de la Ley del IRPF)

No debe integrarse en la base imponible, la ganancia derivada de la transmisión, onerosa o lucrativa, de la vivienda habitual de contribuyentes mayores de 65 años, tanto si la vivienda habitual se transmite a cambio de un capital como si lo es a cambio de una renta, temporal o vitalicia. La exención también se aplica a la transmisión de la nuda propiedad de la vivienda habitual por su titular mayor de 65 años, reservándose éste el usufructo vitalicio sobre dicha vivienda.

A diferencia de lo anterior, cuando el pleno dominio de una vivienda se encuentra desmembrado entre nudo propietario y usufructuario, a ninguno de ellos le resultará de aplicación las exenciones previstas con ocasión de la transmisión de la misma, aún en el caso de que se trate de su vivienda habitual.

En idénticos términos, también se declara exenta la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual realizada por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

■ ***Importante:*** *a los exclusivos efectos de la aplicación de esta exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.*[14]

- **Entrega de bienes del Patrimonio Histórico en pago del IRPF** (Art. 33.4.c) Ley IRPF)

En los supuestos en que el pago de la deuda tributaria correspondiente al IRPF se realice, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, mediante entrega de bienes integrantes del citado Patrimonio Histórico, está exenta del IRPF la ganancia patrimonial que pueda ponerse de manifiesto por diferencia entre el valor de adquisición del bien entregado y el importe de la deuda tributaria.

- **Dación en pago de la vivienda habitual** [Art. 33.4.d) de la Ley del IRPF]

Con efectos desde 1 de enero de 2014 y aplicación a ejercicios anteriores no prescritos se declara exenta del IRPF la ganancia patrimonial en la que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del deudor o del garante del deudor.

---

(13) Véase, dentro del Capítulo 16, en el apartado "Deducción por donativos", los requisitos y condiciones relativos a las donaciones de bienes, páginas 593 y ss.

(14) Véase el concepto de vivienda habitual a efectos de esta exención que contiene la disposición adicional vigésimo tercera de la Ley de IRPF.

b) Que la transmisión de la vivienda se realice por dación en pago o en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

c) Que su finalidad sea la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre dicha vivienda habitual, contraídas con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

d) En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

- ***Importante:*** *en relación a ejercicios anteriores no prescritos, el contribuyente puede, si se produjeron estas circunstancias, instar la rectificación de la autoliquidación en la que declaró la ganancia patrimonial a través del procedimiento que regulan los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.*

- **Ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles** (disposición adicional trigésima séptima de la Ley del IRPF)

Estarán exentas en un 50 por 100 las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso entre el 12 de mayo de 2012 y el 31 de diciembre de 2012.

La exención alcanza a inmuebles urbanos tanto afectos como no afectos a actividades económicas.

Esta exención parcial no resulta aplicable cuando el contribuyente hubiera adquirido o transmitido el inmueble a su cónyuge, a cualquier persona unida a él por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En los supuestos de reinversión cuando el inmueble transmitido sea la vivienda habitual del contribuyente y el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención prevista en esta disposición adicional, que corresponda a la cantidad reinvertida en los términos y condiciones previstos para la exención por reinversión de vivienda habitual en el artículo 38 de la Ley del IRPF [15]. Es decir, se aplicará en primer lugar la exención del 50 por 100 de la ganancia obtenida en la transmisión. Del otro 50 por 100 de la ganancia estará exenta la parte proporcional que corresponda a la cantidad reinvertida.

- **Exención para acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas antes del 29 de septiembre de 2013** (disposición transitoria vigésima séptima Ley IRPF)

Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión, de acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas desde el 7 de julio de 2011 hasta el 29 de septiembre de 2013, y que hayan

[15] Las condiciones y requisitos para la aplicación de esta exención se comentan en las páginas 431 y ss. de este Capítulo 11.

permanecido en el patrimonio del contribuyente por un periodo superior a tres años (contados de fecha a fecha) podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha disposición adicional. [16]

- **Rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales** (disposición adicional cuadragésima tercera Ley IRPF)

Están exentas las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto en procedimientos concursales de la Ley 22/2003, de 9 de julio, **como consecuencia de:**

– **Quitas y daciones en pago de deudas** establecidas en:

 * Convenio aprobado judicialmente.

 * Acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la citada Ley.

 * Acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X de la ley 22/2003.

– **Exoneraciones del pasivo insatisfecho** a que se refiere el artículo 178 bis de la misma Ley

En todos los casos es requisito necesario para que las rentas se declaren exentas que **las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.** [17]

En el caso de deudas que deriven del ejercicio de actividades económicas su régimen está previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- **Ayudas para compensar los costes en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital (**disposición adicional quinta Ley del IRPF)

No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas concedidas en virtud de los dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital.

- **Ganancias exentas por reinversión (**Art. 38 Ley del IRPF)

Véase su apartado específico en este Capítulo.

Pérdidas patrimoniales que no se computan fiscalmente como tales (Art. 33.5 Ley IRPF)

- **Las no justificadas.**

- **Las debidas a transmisiones lucrativas por actos "inter vivos" o a liberalidades.**

- **Las debidas al consumo.** Así en el caso de bienes perecederos o, cuando se trata de bienes de consumo duradero, no se computarán por ser debidas al consumo, las pérdidas de valor que vengan dadas por su utilización normal. Por ejemplo, si se adquiere un vehículo por 15.000 euros y se vende, transcurridos cinco años, por 4.800 euros, coincidente con su valor de mer-

[16] Véase la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012 en las páginas 1036 y ss. del Apéndice Normativo.

[17] Respecto al criterio de imputación en el caso de pérdidas derivadas de créditos vencidos y no cobrados cuando adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley. Véase el artículo 14.2.k) de la Ley del IRPF.

cado, no se ha producido en realidad ninguna pérdida patrimonial a efectos fiscales, ya que la diferencia de valor se debe a la depreciación por el uso de dicho vehículo.

- **Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego [18] en el mismo período.**

  El cómputo de las ganancias y pérdidas obtenidas en el juego se realiza de forma global (las obtenidas por el contribuyente en el período impositivo) tomándose las ganancias y pérdidas de los distintos juegos.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de la Ley del IRPF, que son los siguientes:

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que los premios derivados de programas desarrollados en medios de comunicación en los que no se realice ningún tipo de desembolso económico para participar en ellos, y los premios derivados de combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales tampoco podrán minorarse en el importe de pérdidas obtenidas en el juego.

- **Las derivadas de transmisiones con recompra del elemento patrimonial transmitido.**

No podrán integrarse a efectos liquidatorios como pérdidas patrimoniales en el mismo ejercicio en que se generan las derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cuando se vuelvan a adquirir en un plazo determinado los mismos elementos patrimoniales transmitidos o, en el supuesto de que los elementos transmitidos fueran valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos.

Tienen esta consideración, aquéllos que procedan de un mismo emisor y formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, que tengan igual naturaleza y régimen de transmisión y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

---

(18) A efectos de lo previsto en el artículo 33.5 d) de la **Ley del IRPF**, se considerara aplicable la definición de juego a que se refiere el artículo 3.a) de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, conforme al cual se entiende por juego toda actividad en la que se arriesguen cantidades de dinero u objetos económicamente evaluables en cualquier forma sobre resultados futuros e inciertos, dependientes en alguna medida del azar, y que permitan su transferencia entre los participantes, con independencia de que predomine en ellos el grado de destreza de los jugadores o sean exclusiva o fundamentalmente de suerte, envite o azar. Los premios podrán ser en metálico o especie dependiendo de la modalidad de juego.

La aplicación de esta norma cautelar está condicionada a que la recompra se realice en los siguientes plazos:

a) Dos meses anteriores o posteriores a las transmisiones, tratándose de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros. (19)

b) Un año anterior o posterior a las transmisiones, cuando se trate de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores anteriormente citados.

c) Un año posterior a la transmisión, tratándose de otros elementos patrimoniales. Cabe precisar que en todo caso debe adquirirse el mismo elemento patrimonial transmitido.

La pérdida patrimonial obtenida, que deberá ser declarada y cuantificada en la declaración del ejercicio en el que se haya generado, se integrará a efectos liquidatorios cuando se transmita el elemento patrimonial adquirido o, tratándose de valores o participaciones, a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Ejemplo 1:

Doña P.S.M. adquirió en Bolsa el día 1 de diciembre de 1998 un paquete de acciones de la Sociedad Anónima “Z” por un importe equivalente a 6.000 euros. El día 30 de octubre de 2018 las donó a su hijo, con motivo de su vigésimo cumpleaños.

La valoración de las acciones en la citada fecha, según su cotización en el mercado oficial, ascendió a 7.500 euros, cantidad ésta que el hijo declaró como valor de las mismas a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En esta operación se han producido dos ganancias patrimoniales:

La primera de ellas es la obtenida por doña P.S.M. ya que, pese a haber donado las acciones a su hijo y no haber obtenido nada a cambio, el valor de mercado de las mismas durante el tiempo en que estuvieron en su poder aumentó en 1.500 euros, cantidad que constituye una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, que debe entenderse imputable a doña P.S.M. al efectuar la transmisión de las mismas.

La segunda ganancia es la obtenida por su hijo y cuya cuantía asciende a 7.500 euros, cantidad ésta que coincide con el valor de mercado de las acciones recibidas. Sin embargo, esta ganancia no está sujeta al IRPF, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el que el hijo tiene la consideración de sujeto pasivo.

Ejemplo 2:

Doña R.L.M. y doña G.L.M. son hermanas y adquirieron en junio de 1995 por herencia de su padre una finca rústica cuya valoración a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ascendió a un importe equivalente a 3.000 euros, ascendiendo los gastos de notaría, registro e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al equivalente a 500 euros.

En marzo de 2018 deciden dividir la finca en dos parcelas iguales y adjudicarse cada una en pleno dominio la correspondiente, que se valora en la escritura pública de división en 30.000 euros.

Solución:

Como la actuación realizada por las hermanas ha consistido únicamente en la división de la cosa común, no se produce en ese acto ganancia patrimonial para ninguna de ellas. Cada una de las parcelas en que se ha dividido la finca se incorpora al patrimonio de cada hermana por su valor originario, $(3.000 + 500) \div 2 = 1.750$ euros, y con la antigüedad de junio de 1995.

(19) La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Ésta, en su artículo 94 dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

Ejemplo 3:

Don J.V.C, de 65 años, ha donado a su hijo su empresa individual fundada hacía 30 años. La empresa cumple los requisitos contemplados en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para su exención, así como los exigibles para la aplicación de la reducción del 95 por 100 contemplada en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Solución:

En la transmisión lucrativa de la empresa el hijo (donatario) podrá aplicar la reducción del 95 por 100 contemplada en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El padre (donante) no obtendrá ganancia o pérdida patrimonial alguna en la transmisión de su empresa, subrogándose el donatario en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de los bienes integrantes de la empresa. En definitiva, se produce un diferimiento en la tributación que se pondrá de manifiesto cuando el donatario efectúe la transmisión de los respectivos elementos patrimoniales.

Ejemplo 4:

El matrimonio formado por don M.P.T. y doña J.L.C., de 70 y 68 años de edad, respectivamente, han vendido su vivienda habitual el 25 de mayo de 2018 por un importe de 250.000 euros.

Dicha vivienda fue adquirida por ambos cónyuges en régimen de sociedad legal de gananciales el 13 de marzo de 1980 por un importe equivalente a 60.000 euros incluidos, los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar las consecuencias fiscales de dicha transmisión.

Solución:

Al tener ambos esposos una edad superior a 65 años, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de su vivienda habitual está exenta del IRPF.

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas generales

1. Derivadas de transmisiones onerosas o lucrativas (Arts. 34 a 36; disposición transitoria novena Ley IRPF y 40 Reglamento)

Régimen general

La determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales que procedan de la transmisión, onerosa o lucrativa, de elementos patrimoniales no afectos [20] viene determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición de los elementos patrimoniales.

- **El valor de adquisición** estará formado por la suma de:

  a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiese efectuado o, cuando la misma hubiere sido a título lucrativo o gratuito (herencia, legado o donación), por el declarado o el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [21], sin que éste pueda exceder del valor de mercado.

  b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos, sin que se computen, a estos efectos, los gastos de conservación y reparación. Tiene la consideración

(20) La determinación del importe de la ganancia o pérdida patrimonial que proceda de la transmisión de elementos patrimoniales afectos se comenta en las páginas 421 y ss. de este mismo Capítulo.

(21) En las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19), el valor de adquisición coincidirá con el originario del donante ya que el donatario se subroga en la posición de aquél respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

de mejora, a estos efectos, la indemnización que satisface el propietario a su inquilino para que éste desaloje el inmueble.

c) Los gastos (comisiones, Fedatario público, Registro, etc.) y tributos inherentes a la adquisición (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA o Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones si la adquisición se realizó a título gratuito), excluidos los intereses que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

d) De la suma correspondiente a las anteriores cantidades se restará, el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. No procede computar amortización por aquellos bienes no susceptibles de depreciación, como por ejemplo, los terrenos, los valores mobiliarios, etc.

En relación con el cómputo de las amortizaciones, debe subrayarse que las "**fiscalmente deducibles**" corresponden exclusivamente a los inmuebles o muebles arrendados o subarrendados, a derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, a los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica y al arrendamiento de negocios o minas o subarrendamientos. En estos casos, la amortización mínima [22] se computará, con independencia de su efectiva consideración como gasto.

- **El valor de transmisión** estará formado por:

  a) El importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado o el valor declarado o, en su caso, el comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando la transmisión se hubiese realizado a título lucrativo o gratuito, sin que éste pueda exceder del valor de mercado.

  Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

  b) De la cantidad anterior podrán deducirse los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses, en cuanto hubieren resultado satisfechos por el transmitente.

En resumen, los componentes de los respectivos valores de adquisición y transmisión de los diferentes elementos patrimoniales son los que se indican en los cuadros siguientes:

(+)	Importe real de la adquisición (o valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
(+)	Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.
(+)	Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente.
(−)	Amortizaciones (inmuebles o muebles arrendados y derechos sobre los mismos, así como en los supuestos de prestación de asistencia técnica que no constituya actividad económica).
=	**Valor de adquisición**

(+)	Importe real de la transmisión (o valor de transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones).
(−)	Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.
=	**Valor de transmisión**

[22] La amortización mínima es la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso. Para inmuebles arrendados, el importe de la amortización mínima se determina aplicando el 1,5 por 100 hasta el 31 de diciembre de 1998; el 2 por 100 hasta 31 de diciembre de 2002, y el 3 por 100 desde 1 de enero de 2003.

Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 (porcentajes reductores o de abatimiento) (disposición transitoria novena Ley IRPF)

Una vez determinada la ganancia patrimonial obtenida, aplicando las reglas generales anteriormente comentadas, su importe puede ser objeto de reducción por aplicación de los correspondientes porcentajes reductores o de abatimiento del régimen transitorio, siempre que el valor del conjunto de las transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de los porcentajes no supere 400.000 euros.

Requisitos generales para la aplicación del régimen transitorio

Los requisitos que deben cumplirse para la aplicación de los porcentajes reductores o de abatimiento sobre el importe de las ganancias patrimoniales son los siguientes:

a) Que las ganancias patrimoniales procedan de transmisiones, onerosas o lucrativas, de bienes o derechos o bien de la extinción de derechos.

Por lo tanto, no resultan aplicables los porcentajes de reducción a las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de incorporaciones de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión, como es el caso, por ejemplo, de los premios obtenidos en concursos, las ganancias en el juego o la percepción de intereses de demora.

b) Que el bien o derecho haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994.

c) Que el elemento patrimonial no esté afecto a una actividad económica.

No obstante lo anterior, si el elemento patrimonial hubiera estado afecto a una actividad económica es preciso que se haya desafectado con más de tres años de antelación a la fecha de la transmisión.

d) Que el elemento patrimonial no haya sido adjudicado al socio en la disolución y liquidación de sociedades transparentes, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimosexta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

e) Que el elemento patrimonial transmitido no proceda de aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional decimoctava de la Ley del IRPF.

Cálculo de la parte de la ganancia patrimonial generada antes de 20 de enero de 2006

Cumplidos los requisitos generales anteriores, **los porcentajes de reducción solo resultarán aplicables sobre la parte de la ganancia patrimonial generada entre la fecha de compra del elemento y el 19 de enero de 2006**, ambos inclusive, **sin que puedan aplicarse sobre la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión**.

La determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y a partir del 20 de enero de 2006 se efectúa conforme las siguientes reglas:

1. Regla general de distribución lineal de la ganancia patrimonial total.

Conforme a esta regla general, **la ganancia patrimonial generada con anterioridad al 20 de enero de 2006** vendrá determinada por la parte de la ganancia que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición del elemento patrimonial y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que dicho elemento hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

De forma resumida:

$$\text{Ganancia generada antes de 20-01-2006} = \frac{\text{Ganancia total x Nº días desde la adquisición hasta el 19-01-2006}}{\text{Nº de días desde la adquisición hasta la transmisión}}$$

Por su parte, **la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006** vendrá determinada por el resultado de multiplicar la ganancia total por el número de días transcurridos desde el 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión y de dividir el producto resultante entre el número de días que ha permanecido el elemento patrimonial en el patrimonio del contribuyente.

De forma resumida:

$$\text{Ganancia generada a partir del 20-01-2006} = \frac{\text{Ganancia total x Nº días desde 20-01-2006 hasta la transmisión}}{\text{Nº de días desde la adquisición hasta la transmisión}}$$

También puede determinarse este importe directamente por diferencia entre la ganancia total y la generada con anterioridad al 20 de enero de 2006.

2. Regla especial.

Tratándose de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros [(23)], **y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva**, al existir una cotización oficial, se estima que el valor a 19 de enero de 2006 coincide con su valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005.

En definitiva, en estos supuestos la determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad y con posterioridad a 20 de enero de 2006 se efectúa tomando en consideración los siguientes valores:

a) Valor de adquisición de los valores, acciones o participaciones **(VA)**.

b) Valor que corresponda a los citados valores, acciones o participaciones a efectos del **Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (VP)**.

Tratándose de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva, la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 se realiza por el valor liquidativo de las mismas a 31 de diciembre de 2005.

Para el resto de acciones y participaciones admitidas a negociación, la valoración a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 se realiza por el valor de negociación media de dichos valores en el cuarto trimestre de 2005. Esta valoración se recoge en la Orden EHA/492/2006, de 17 de febrero (BOE del 27).

c) Valor de transmisión de los valores, acciones o participaciones **(VT)**.

Con arreglo a estos valores, el cálculo de la generación de la ganancia patrimonial se efectúa tal y como se indica en el esquema de la página siguiente:

---

(23) La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

Regla especial: cálculo de la parte de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006

SITUACIÓN 1 El Valor de Transmisión es igual o superior al Valor Patrimonio 2005 ($VT \geq VP_{2005}$)	El Valor de Adquisición es inferior al Valor Patrimonio 2005 ($VA < VP_{2005}$)	**Parte reducible de la ganancia patrimonial:** (+) Valor Patrimonio 2005 (–) Valor de Adquisición = Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006 **Parte no reducible de la ganancia patrimonial:** (+) Valor de Transmisión (–) Valor Patrimonio 2005 = Ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006
	El Valor de Adquisición es superior o igual al Valor Patrimonio 2005 ($VA \geq VP_{2005}$)	**Ninguna parte de la ganancia patrimonial es reducible:** (+) Valor de Transmisión (–) Valor de Adquisición = Ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006
SITUACIÓN 2 El Valor de Transmisión es menor que el Valor Patrimonio 2005 ($VT < VP_{2005}$)		**La totalidad de la ganancia patrimonial es reducible:** (+) Valor de Transmisión (–) Valor de Adquisición = Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006

Cálculo de la reducción

Una vez determinada la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, su importe se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

1º Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente con anterioridad a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial. A estos efectos, se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años, redondeado por exceso, que medie entre la fecha de adquisición (que ha de ser anterior al 31 de diciembre de 1994) y el 31 de diciembre de 1996. De acuerdo con esta regla, un año y un día constituirán dos años; dos años y un día constituirán tres años, y así sucesivamente.

2º Se calculará previamente el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (sin incluir el valor de este último).

Si este **valor es superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna** en la ganancia derivada de la transmisión del inmueble, aún en el caso que exista una parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

Para determinar si se alcanzan o no los 400.000 euros no se tomarán en consideración los valores de transmisión correspondientes, entre otros, a las ganancias patrimoniales originadas por la transmisión de los siguientes elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas:

a) Los valores de transmisión correspondientes a adquisiciones efectuadas después de 30 de diciembre de 1994, al no ser aplicables los coeficientes de abatimiento.

b) Los valores de transmisión correspondientes a transmisiones que hayan originado una ganancia patrimonial no sujeta al impuesto en virtud de lo previsto en el artículo 33 de la Ley de IRPF o que se encuentre exenta del mismo o en caso de exención parcial por reinversión, sólo se excluirá el valor de transmisión que fuera objeto de reinversión.

c) Los valores de transmisión correspondientes a transmisiones de acciones o participaciones cotizadas en mercados oficiales adquiridas con anterioridad al 31 de diciembre de 1994 cuando su valor de adquisición sea superior al valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio de 2005, dado que en ese caso no se aplicarían los coeficientes de abatimiento.

3º Si el valor de transmisión al que se refiere el apartado anterior es inferior a 400.000 euros se sumará dicho valor y el valor de transmisión del elemento patrimonial, diferenciándose en función del resultado las siguientes situaciones:

a) Que la suma sea inferior a 400.000 euros

En este caso, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los porcentajes que se indican en el número 4º siguiente, por cada año de permanencia **en el patrimonio del contribuyente desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996** que exceda de dos.

b) Que la suma sea superior a 400.000 euros

En este caso se practicará la reducción a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión del elemento patrimonial que, sumado a la cuantía del número 2º anterior, no supere 400.000 euros.

- ***Importante:*** *si durante el ejercicio se hubieran efectuado transmisiones a las resulte aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, deberán cumplimentarse los datos adicionales que se solicitan en el epígrafe G_2 de la página 11 de la declaración indicando el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial (sin incluir el valor de este último).*

En resumen

Situaciones	Aplicación de los coeficientes de abatimiento
$VT^1 > 400.000$	No se practicará reducción alguna.
$(VT^1 + VT^2) < 400.000$	Se aplicarán los porcentajes reductores que correspondan sobre el importe total de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 correspondiente al elemento patrimonial que se transmite.
$VT^1 + VT^2 > 400.000$ y, $VT^1 < 400.000$	Se aplicarán los porcentajes reductores que correspondan sobre el importe de ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la diferencia entre 400.000 y $(VT^1 + VT^2)$.

Siendo:

VT^1: Valor de transmisión acumulado correspondiente a todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1-1-2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial a cuya ganancia se quiere aplicar la D.T. 9ª Ley del IRPF.

VT^2: Valor de transmisión del elemento patrimonial respecto de cuya ganancia se calcula la reducción.

- ***Importante:*** *el límite de 400.000 euros se aplica no al valor de transmisión de cada elemento patrimonial, sino al conjunto de los valores de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que hayan resultado de aplicación los coeficientes de abatimiento desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal de la ganancia patrimonial. Es decir, se trata de un límite conjunto para todos los elementos patrimoniales con independencia de que la transmisión de cada uno de ellos se produzca en distintos momentos.*

Precisiones:

– El límite de 400.000 euros es individual, por lo que se computa para cada contribuyente por la parte del valor de transmisión que le corresponda de los elementos transmitidos a partir de 1 de enero de 2015, según la titularidad del elemento sea privativa o ganancial.

– El contribuyente puede aplicar la disposición transitoria novena a las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones que considere conveniente y en el orden que estime oportuno.

Ahora bien, una vez que el contribuyente decide aplicar la disposición transitoria novena sobre la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial, deberá aplicarla sobre la cuantía máxima posible teniendo en cuenta el citado límite de 400.000 euros, sin que, por lo tanto, exista la posibilidad de aplicarla exclusivamente sobre la parte del valor de transmisión del elemento patrimonial que el contribuyente determine. Es decir, no caben aplicaciones parciales en cada transmisión individualmente considerada.

– La aplicación de la disposición transitoria novena ha de realizarse de forma independiente para cada una de las transmisiones que se realicen en el año.

Por lo tanto, en el caso de que se produzcan durante el periodo impositivo diferentes transmisiones de acciones o participaciones que tengan la consideración de valores homogéneos, se deberá determinar si a cada una de las transmisiones le pudiera resultar de aplicación lo establecido en la mencionada disposición transitoria.

4º Una vez determinado el importe de la ganancia patrimonial reducible, **los coeficientes reductores o de abatimiento se aplicarán en función de la naturaleza del elemento patrimonial del que la ganancia patrimonial deriva**. A tal efecto, es preciso distinguir entre:

- **Acciones admitidas a negociación** en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades **(24)**, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria: **la reducción aplicable es el 25 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta el 31 de diciembre de 1996**.

- **Bienes inmuebles**, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real

(24) La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24) [25], con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria: **la reducción aplicable es el 11,11 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996**.

- **El resto de bienes y derechos**, la reducción **aplicable es un 14,28 por 100 por cada año de permanencia que exceda de dos desde su adquisición hasta 31 de diciembre de 1996**. En este grupo de bienes y derechos se incluyen, entre otros, las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión, Mobiliaria e Inmobiliaria.

En el cuadro siguiente figuran los porcentajes reductores aplicables a la ganancia patrimonial reducible en función de la naturaleza del elemento patrimonial que la genera y el período de permanencia del elemento en el patrimonio del contribuyente a 31 de diciembre de 1996.

		Naturaleza del elemento patrimonial transmitido		
Años hasta el 31-12-1996	**Fecha de adquisición**	**Valores admitidos a negociación**	**Bienes inmuebles**	**Otros elementos**
Hasta 2	31-12-1994 a 31-12-1996	0,00 %	0,00 %	0,00 %
Hasta 3	31-12-1993 a 30-12-1994	25,00 %	11,11 %	14,28 %
Hasta 4	31-12-1992 a 30-12-1993	50,00 %	22,22 %	28,56 %
Hasta 5	31-12-1991 a 30-12-1992	75,00 %	33,33 %	42,84 %
Hasta 6	31-12-1990 a 30-12-1991	100,00 %	44,44 %	57,12 %
Hasta 7	31-12-1989 a 30-12-1990	100,00 %	55,55 %	71,40 %
Hasta 8	31-12-1988 a 30-12-1989	100,00 %	66,66 %	85,68 %
Hasta 9	31-12-1987 a 30-12-1988	100,00 %	77,77 %	100,00 %
Hasta 10	31-12-1986 a 30-12-1987	100,00 %	88,88 %	100,00 %
Hasta 11	31-12-1985 a 30-12-1986	100,00 %	100,00 %	100,00 %

- ***Recuerde:*** *los porcentajes de reducción relacionados no se aplican en ningún caso a las pérdidas patrimoniales ni a la parte de la ganancia patrimonial generada a partir del 20 de enero de 2006 hasta la fecha de la transmisión.*

Conforme lo anterior, queda no sujeta al IRPF la parte de las ganancias patrimoniales procedentes de bienes o derechos adquiridos antes del 31 de diciembre de 1996 **con una antelación superior a**:

- **5 años, en el caso de acciones admitidas a negociación** en mercados secundarios oficiales. Es decir, las adquiridas antes del 31 de diciembre de 1991.
- **10 años, si se trata de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos.** Es decir, los adquiridos antes del 31 de diciembre de 1986.
- **8 años, para el resto de bienes y derechos.** Es decir, los adquiridos antes del 31 de diciembre de 1988.

[25] El artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, junto con el resto de sus disposiciones se han incorporado al texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

Siempre que el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación este régimen, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial, no supere 400.000 euros.

Supuesto especial: Transmisión de elementos patrimoniales en los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición

Tratándose de elementos patrimoniales sobre los que se hayan realizado mejoras en un año distinto al de su adquisición, será preciso distinguir la parte del valor de transmisión que corresponda al elemento patrimonial y a la mejora o mejoras realizadas, con objeto de determinar, de forma separada e independiente, tanto las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de uno y otras, como la reducción que, en su caso, resulte aplicable. A estos efectos, se tomarán como valores y fechas de adquisición los que correspondan, respectivamente, al elemento patrimonial y a cada una de las mejoras realizadas.

En consecuencia, las ganancias o pérdidas patrimoniales así determinadas podrán tener diferentes períodos de generación, resultando también diferentes los porcentajes reductores que, en su caso, proceda aplicar sobre las ganancias patrimoniales en función de las antigüedades que tuvieran a 31 de diciembre de 1996, el elemento patrimonial propiamente dicho y cada una de las mejoras realizadas, teniendo en cuenta que si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

2. No derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales [Art. 34.1.b) Ley IRPF]

En estos supuestos, **se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso, que se hayan incorporado al patrimonio del contribuyente.**

Deben incluirse dentro de esta categoría de ganancias patrimoniales la incorporación de bienes o derechos al patrimonio del contribuyente que no deriven de una transmisión previa como, por ejemplo, la percepción de determinadas subvenciones o ayudas para adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, las ayudas del Estado en concepto de renta básica de emancipación, las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos, los intereses de naturaleza indemnizatoria originados por el retraso en el cumplimiento de una obligación, incluida la del pago de salarios, así como los premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias.

En relación con estos últimos cabe distinguir:

- **Premios en metálico.** Estos premios están sujetos a retención, por lo que el importe computable como ganancia patrimonial estará constituido por la totalidad del premio sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- **Premios en especie.** Estos premios están sujetos a ingreso a cuenta, por lo que el importe total computable estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido, que se efectuará por el valor de mercado del mismo, más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente.

- ***Importante:*** *no se integrará en la base imponible del IRPF la devolución, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de*

limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada cláusula suelo), junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

Ejemplo 1:

Don B.P.T. adquirió el 10 de octubre de 1991 un chalet por un importe equivalente a 100.000 euros, satisfaciendo en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales un importe equivalente a 7.000 euros. Los restantes desembolsos efectuados por don B.P.T. con motivo de la adquisición ascendieron a un importe equivalente a 1.000 euros en concepto de notaría y registro.

En julio de 2012 contrató la construcción de una piscina, así como la remodelación del interior del chalet. Dichas obras se efectuaron durante dicho mes de julio y sus importes ascendieron a 75.000 euros, incluido el IVA.

El día 3 de febrero de 2018 vendió el chalet en el precio de 500.000 euros, de los que 150.000 euros, corresponden a la mejora realizada en 2012, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la cantidad de 15.000 euros. El chalet no ha estado en ningún momento arrendado.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión, teniendo en cuenta que el contribuyente no realizó en 2015 ni en 2016 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Solución:

Al haberse efectuado mejoras en el chalet en un año distinto al de su adquisición, debe distinguirse la parte del valor de enajenación que corresponde a cada componente, es decir, al chalet y a la mejora, con objeto de aplicar el coeficiente reductor correspondiente a la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del chalet.

La determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará distinguiendo la que corresponda al chalet y la que corresponda a la mejora.

1. Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente al chalet (fecha de venta 03-02-2018).

1.1. Determinación de la ganancia patrimonial obtenida:

- Valor de transmisión (500.000 – 150.000 – 15.000) **(1)** 335.000,00
- Valor de adquisición (100.000 + 7.000 + 1.000) **(2)**... 108.000,00

Ganancia patrimonial (335.000 – 108.000) 227.000,00

1.2. Determinación de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006):

- Ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:
  (227.000 ÷ 9.613) x 5.216 **(3)**.. 123.169,87

1.3. Cálculo de la reducción:

A) Ganancia patrimonial susceptible de reducción **(4)**

- Límite máximo de valores de transmisión 400.000,00
- Valor de transmisión acumulado de otros elementos patrimoniales transmitidos con derecho a la reducción desde 01-01-2015 0,00
- Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF 335.000,00

Ganancia patrimonial susceptible de reducción 123.169,87

B) Reducción aplicable

- Nº de años de permanencia a 31-12-1996 .... hasta 6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (44,44% x 123.169,87).................... 54.736,69

C) Ganancia patrimonial reducida

- Ganancia patrimonial reducida (123.169,87 – 54.736,69)................................ 68.433,18

1.4. Determinación de la ganancia patrimonial no susceptible de reducción (generada a partir del 20-01-2006):

- Ganancia patrimonial generada con posterioridad al 20-01-2006:
  (227.000 ÷ 9.613) x 4.397 **(5)** 103.830,13

Solución (continuación):

2. **Determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la mejora:**

- Valor de transmisión	150.000,00
- Valor de adquisición	75.000,00
- Ganancia patrimonial	75.000,00

3. **Ganancia patrimonial computable** (68.433,18 + 103.830,13 + 75.000,00) **247.263,31**

(1) De la parte del valor de transmisión correspondiente al chalet (350.000 euros), se ha deducido el importe satisfecho en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (15.000 euros).

(2) A partir de 1 de enero de 2015 se suprimen los coeficientes de actualización que se aplicaban para determinar los importes actualizados de los componentes del valor de adquisición.

(3) La ganancia patrimonial generada entre la fecha de adquisición del chalet (10-10-1991) y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial total (227.000) entre el número de días transcurridos (9.613) entre la fecha de adquisición del chalet y la fecha de transmisión del mismo (03-02-2018), respecto del número total de días (5.216) comprendidos entre la fecha de adquisición y el 19-01-2006, ambos inclusive.

(4) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión del chalet es de 335.000 euros y, además, se trata de la primera transmisión que realiza el contribuyente desde 1 de enero de 2015 a cuya ganancia patrimonial pueda resultar de aplicación el régimen transitorio, los porcentajes reductores que correspondan se aplicarán sobre todo el importe (123.169,87 euros) de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006. Queda un resto de 65.000 euros del límite máximo (400.000 – 335.000) que podrá utilizarse en la siguiente transmisión a la que sea aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

(5) La ganancia patrimonial generada a partir del día 20 de enero de 2006 hasta el día 3 de febrero de 2018 en el que tiene lugar la transmisión del chalet se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial total (227.000) entre el número de días transcurridos (9.613) entre la fecha de adquisición del chalet y la fecha de transmisión del mismo (03-02-2018), respecto del número total de días (4.397) comprendidos entre el 20-01-2006 y la fecha de la transmisión.

Esta última cantidad también puede determinarse restando de la ganancia patrimonial total obtenida la parte generada con anterioridad a 20-01-2006. Es decir, (227.000,00 – 123.169,87 = 103.830,13) ganancia que no puede ser objeto de reducción.

Ejemplo 2:

Don B.P.T., además del chalet al que nos referimos en el ejemplo anterior, vendió en bolsa el día 30 de octubre de 2018 la cantidad de 300 acciones de la Sociedad Anónima TASA por un importe de 75.000 euros. Dichas acciones fueron adquiridas el 31 de mayo de 1991 por un importe total de 57.000 euros.

El valor de dichas acciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 ascendió a 66.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha operación.

Solución:

1. **Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:**

- Valor de transmisión de las acciones	75.000,00
- Valor de adquisición de las acciones	57.000,00
- Ganancia patrimonial total	18.000,00

2. **Determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:**

Como el valor de transmisión de las acciones admitidas a negociación es superior a la valoración de las mismas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, que asciende a 66.000 euros, debe determinarse la parte de la ganancia patrimonial que se entiende generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, que es la única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores.

Dicha determinación se efectúa de la siguiente forma:

- Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (valor de transmisión)	66.000,00
- Valor de adquisición	57.000,00
- Ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006	9.000,00

Solución (continuación):

3. Cálculo de la reducción

3.1 Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción

- Límite máximo 400.000,00
- ∑ Valor de transmisión acumulado de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015 .... 335.000,00
- Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF (1) 65.000,00

Ganancia patrimonial susceptible de reducción

(9.000 x 65.000) /75.000 (2) 7.800,00

3.2 Reducción aplicable

- Nº de años de permanencia a 31-12-1996 .... hasta 6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (100% x 7.800)................................ 7.800,00

3.3 Ganancia patrimonial reducida

- Ganancia patrimonial reducida (9.000 – 7.800)... 1.200,00

4. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

- Valor de transmisión 75.000,00
- Valor a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio 2005 (valor de adquisición) 66.000,00
- Ganancia patrimonial no reducible 9.000,00

5 Determinación de la ganancia patrimonial computable: (1.200 + 9.000) (2)................. 10.200,00

(1) Aunque el valor de la transmisión es de 75.000,00 euros, como del límite de 400.000 euros ya se utilizaron en la anterior transmisión 335.000 euros (el chalet del ejemplo 1), sólo restan 65.000 euros para utilizar en la actual transmisión. Por ello, es susceptible de reducción la parte de la ganancia generada antes de 20-01-2006 que corresponda proporcionalmente a un valor de transmisión de 65.000 euros. En la siguiente transmisión que se realice, aunque el bien haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994, no se podrá aplicar las reducciones de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

(2) Esta última cantidad también puede determinarse directamente por diferencia entre la ganancia patrimonial total obtenida y la reducción aplicada. Es decir: (18.000 – 7.800 = 10.200).

Ejemplo 3:

En mayo de 2018 don P.A.G. obtuvo en un concurso de televisión un premio consistente en un apartamento en la playa, cuyo coste de adquisición para la entidad concedente del premio, que coincide con su valor de mercado, ascendió a 60.000 euros. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por don P.A.G. fueron 5.700 euros.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial computable.

Solución:

Valoración (valor de mercado).. 60.000,00

Ingreso a cuenta... 13.680,00 (1)

Ganancia patrimonial 73.680,00

(1) El ingreso a cuenta realizado por la entidad concedente del premio se ha determinado tomando como base del mismo el coste de adquisición incrementado en un 20 por 100 y aplicando sobre el mismo el porcentaje del 19 por 100 (vigente en 2018). Es decir: 19% s/(60.000 x 1,2) = 13.680 euros. Esta última cantidad podrá deducirla en su declaración el contribuyente junto con las restantes retenciones soportadas e ingresos a cuenta realizados.

Determinación del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales: normas específicas de valoración

Además de las normas generales hasta aquí expuestas, **la Ley contempla determinadas normas específicas de valoración** para la determinación de los valores de adquisición, de transmisión o de ambos, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de los siguientes bienes o derechos:

1. Transmisiones onerosas de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea [Art. 37.1.a) Ley IRPF]

Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 (26), relativa a los mercados de instrumentos financieros, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, teniendo en cuenta las siguientes reglas específicas:

- **Valor de transmisión**. El valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en dichos mercados en la fecha de producirse aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.
- **Valor de adquisición.** En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

- **Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.**

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

- **Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.**

En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Se considerará como antigüedad de estas acciones la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

- **Valor de adquisición en caso de transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017** (Disposición transitoria vigésima novena Ley IRPF)

Para la determinación del valor de adquisición de los valores, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

- **Identificación de los títulos transmitidos** (art. 37.2 Ley IRPF). Para poder individualizar los títulos enajenados cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos,

(26) La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar (criterio FIFO).

Ejemplo: venta de acciones total o parcialmente liberadas:

Don C.L.S. adquirió el 5 de marzo de 2001, 900 acciones de la sociedad YY que cotiza en Bolsa por un importe de 10 euros por acción.

El 11 de mayo de 2007 la sociedad YY reparte dividendos mediante la entrega de acciones totalmente liberadas. Don C.L.S. recibe 600 acciones.

El 14 de septiembre de 2011 se entregan otras 500 acciones parcialmente liberadas por las que satisface 3.500 euros (5 euros por acción).

El 15 de octubre de 2018 don C.L.S. vende 1.600 acciones por 16.000 euros (10 euros la acción).

Solución:

1 Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.

Las acciones totalmente liberadas recibidas el 11 de mayo de 2007 se suman a las acciones adquiridas el 5 de marzo de 2001 (900 + 600=1.500 acciones) y el coste total (9.000 euros + 0 euros por las acciones liberadas = 9.000 euros) se reparte entre el número de acciones (1.500) determinando un valor de adquisición de 6 euros por acción (9.000/1.500) considerándose como fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas recibidas la que corresponde a las acciones de las que proceden (5 de marzo de 2001).

	Adquiridas el 05-03-2001	Acciones liberadas	Total
Número de acciones..........................	900	600	1.500
Coste de adquisición..........................	9.000	0	9.000
Valor de adquisición/ acción (9.000/1.500)..			6

2 Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.

El valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. En este caso 3.500 euros (5 euros por acción).

3 Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

	Adquiridas el 05-03-2001	Adquiridas el 14-09-2011
- Número de acciones vendidas (1.600)............................	1.500 **(*)**	100 **(*)**
- Valor de transmisión (10 euros por acción)	15.000,00	1.000,00
- Valor de adquisición	9.000,00	500,00
- Ganancia patrimonial..	6.000,00	500,00

(*) De la transmisión de las 1.600 acciones, corresponden 1.500 a las adquiridas el 05-03-2001 (que incluyen las 600 acciones totalmente liberadas) y 100 a las adquiridas parcialmente liberadas el 14-09-2011.

Transmisión de derechos de suscripción

Los derechos de suscripción preferente son derechos que otorgan al socio frente a terceros la preferencia para suscribir nuevas acciones o participaciones, en proporción al valor nominal de las acciones o participaciones que posean en el momento de realizarse por la sociedad una ampliación de capital social o en la emisión de obligaciones convertibles en acciones.

En la transmisión de derechos de suscripción debemos distinguir:

- **Régimen fiscal aplicable a partir del 1 de enero de 2017**

A partir del 1 de enero de 2017 el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción derivados de valores admitidos a negociación que correspondan al contribuyente por su

condición de socio o partícipe en el capital de la entidad tiene la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

En la transmisión de estos derechos de suscripción, estará obligado a retener o ingresar a cuenta por el IRPF, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción es el 19 por 100 sobre el importe obtenido en la operación o, en el caso de que el obligado a practicarla sea la entidad depositaria, sobre el importe recibido por ésta para su entrega al contribuyente.

- ***Importante:*** *se equipara desde el 1 de enero de 2017 el tratamiento fiscal derivado de la transmisión de derechos de suscripción, tanto si se trata de derechos procedentes de valores admitidos a negociación como no admitidos a negociación. En ambos casos, la transmisión de los derechos de suscripción tributará como ganancia patrimonial en el ejercicio en que se produzca.*

- **Régimen fiscal aplicable hasta el 31 de diciembre de 2016**

Hasta el 31 de diciembre de 2016 el importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción derivados de esta clase de acciones y participaciones, minoraba el valor de adquisición de las acciones de las que procedía a efectos de futuras transmisiones, y si el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción resultaba ser superior al citado valor de adquisición, entonces la diferencia se consideraba ganancia patrimonial para el transmitente.

Este mismo régimen, que quedó suprimido desde 1 de enero de 2017, resultaba aplicable al importe obtenido por la transmisión del derecho de suscripción preferente resultantes de ampliaciones de capital realizadas con objeto de incrementar el grado de difusión de las acciones de una sociedad con carácter previo a su admisión a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24).

- ***Recuerde:*** *a partir de 1 de enero de 2017 se modificó el tratamiento fiscal del importe obtenido en la transmisión de derechos de suscripción derivados de valores admitidos a negociación que pasa a ser considerado como ganancia patrimonial. Como consecuencia de dicha modificación, se ha establecido un régimen transitorio que permite a los contribuyentes determinar el valor de adquisición de los valores admitidos a negociación deduciendo el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas hasta el 31 de diciembre de 2016, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial.*

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con la regla especial comentada en las páginas 383 y s. de este mismo Capítulo.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Supuestos Especiales

Supuesto especial de pago de dividendos mediante la entrega de acciones totalmente liberadas

Es una práctica habitual que las sociedades que cotizan en Bolsa sustituyan el pago a sus accionistas de un dividendo en efectivo por una ampliación de capital mediante la emisión de acciones nuevas totalmente liberadas con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos, otorgando a sus accionistas los correspondientes derechos de asignación gratuita para la suscripción de las mismas.

En estos casos los accionistas, titulares de los derechos de asignación gratuita pueden suscribir las nuevas acciones, o bien transmitir dichos derechos en el mercado. En el caso de que no se opte por ninguna de estas dos posibilidades, la sociedad acuerda satisfacer a los accionistas una determinada compensación dineraria por cada derecho de asignación.

El tratamiento fiscal aplicable a los socios personas físicas que sean contribuyentes del IRPF será el que se resume en el siguiente cuadro:

Opciones del accionista en el "scrip dividend" ("dividendo flexible)	Tributación	
	A partir de 01-01-2017	Hasta 31-12-2016
Venta de los derechos de asignación gratuita en el mercado secundario	Ganancia patrimonial en el ejercicio en que se produce la transmisión, sometida a retención.	El importe obtenido reducía el valor de adquisición de las acciones cuando se producía la transmisión de éstas. Si el importe obtenido era mayor que el valor de adquisición de las acciones el exceso se consideraba ganancia patrimonial.
Entrega a los accionistas de acciones liberadas totalmente.	No constituye renta **(*)**	No constituye renta **(*)**
Compensación por los derechos de asignación no ejercidos ni transmitidos	Dividendo: Rendimiento del capital mobiliario sometido a retención.	Dividendo: Rendimiento del capital mobiliario sometido a retención.

(*) El valor de adquisición, tanto de las acciones liberadas como de las acciones de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre en número de título.

Ejemplo:

Don M.P.Z. adquirió el 3 de marzo de 2007 en bolsa 200 acciones de la sociedad RR por importe de 2.000 euros (10 euros por acción) según la cotización de las mismas en dicha fecha.

El 5 de enero de 2011 la sociedad RR anuncia que, para mejorar su política de pago de dividendos, acuerda un aumento de capital social mediante la emisión de nuevas acciones totalmente liberadas con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos, otorgando a sus accionistas los correspondientes derechos de asignación gratuita.

Respecto de aquellos titulares de derechos de asignación gratuita que no suscriban nuevas acciones ni transmitan los mismos, la sociedad RR se comprometía a abonar 1,50 euros brutos por cada uno de ellos.

Don M.P.Z. vendió el 15 de enero de 2011 todos los derechos de asignación gratuita que le correspondían por 300 euros.

El 5 de mayo de 2018 la sociedad RR lleva a cabo una nueva ampliación y Don M.P.Z. vende todos sus derechos obteniendo 400 euros.

El 7 de agosto Don M.P.Z. vende todas las acciones por 2.200 euros.

Solución:

1. Venta de derechos de suscripción 5-05-2018

   Ganancia patrimonial derivadas de transmisiones de derechos de suscripción 400

2. Venta de las acciones de la sociedad RR el 07-08-2018

   2.1. Determinación del valor de adquisición de las acciones por la transmisión de derechos de asignación gratuita realizada con anterioridad a 1 de enero de 2018.

   Nota: De acuerdo con lo previsto en el artículo 306.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio), a los derechos de asignación gratuita de las nuevas acciones en los casos de aumento de capital con cargo a reservas les resultarán aplicables las reglas de transmisibilidad previstas en dicho precepto para los derechos de suscripción preferente.

   En consecuencia, siguiendo régimen fiscal establecido para los derechos de suscripción preferente y de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria vigésima novena de la Ley del IRPF, se deduce del valor por el que se adquirieron las acciones el 3 de marzo de 2007 (2.000 euros) el importe obtenido por la venta de derechos de asignación gratuita realizada el 15 de enero de 2011 (300 euros).

   - Valor de adquisición.. 2.000,00
   - Valor de derechos de suscripción 300,00
   - Nuevo valor de adquisición....................................... 1.700,00
   - Valor de adquisición/ acción (1.700/200)................... 8,50

   2.2. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial

   - Valor de transmisión 2.200,00
   - Valor de adquisición... 1.700,00
   - Ganancia patrimonial 500,00

   2.3. Ganancia patrimonial derivada de transmisiones de acciones negociadas 500

Adquisición o transmisión por el prestatario de valores homogéneos a los tomados en préstamo

De acuerdo con la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31) (27), a las adquisiciones o transmisiones realizadas por el prestatario de valores homogéneos a los tomados en préstamo durante la vigencia del mismo, les resulta aplicable el siguiente régimen fiscal especial:

- **Las transmisiones de valores homogéneos** a los tomados en préstamo que se efectúen durante la vigencia del mismo se considerará que **afectan en primer lugar los valores tomados en préstamo**, y sólo se considerará que afectan a la cartera de valores homogéneos preexistentes en el patrimonio del contribuyente, en la medida en que el número de los transmitidos exceda de los tomados en préstamo.

- **Las adquisiciones** que se realicen durante la vigencia del préstamo **se imputarán a la cartera de valores tomados en préstamo**, salvo que excedan de los necesarios para la completa devolución del mismo.

- **La renta derivada de la transmisión** de los valores tomados en préstamo **se imputará al período impositivo en que tenga lugar la posterior adquisición de otros valores homogéneos**, y **se calculará por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición que corresponda a los adquiridos** durante la duración del préstamo y con posterioridad a la transmisión.

(27) La disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003 ha sido derogada en lo referente al Impuesto sobre Sociedades, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28), pero se mantiene vigente para IRPF.

- **Cuando para hacer frente a la devolución de los valores el prestatario tome a préstamo nuevos valores homogéneos**, se tomará como valor de adquisición el de cotización de los nuevos valores homogéneos en la fecha de obtención del nuevo préstamo.

- **Si la devolución se efectúa por el prestatario mediante la entrega de valores homogéneos preexistentes en su patrimonio**, se tomará como valor de adquisición el de cotización de los valores en la fecha de cancelación del préstamo. Este valor de cotización se tomará como valor de transmisión para calcular la renta derivada de la devolución efectuada con valores homogéneos preexistentes.

Ejemplo:

El día 3 de mayo de 2018, doña E.R.L. vendió en Bolsa 400 acciones de la Sociedad Anónima "TASA", de 6 euros de valor nominal, al 300 por 100 según la cotización de las mismas en dicha fecha. Las acciones vendidas forman parte de un paquete de 550, que fueron adquiridas por doña E.R.L. según el siguiente detalle:

Nº acciones	Fecha de adquisición	Precio de adquisición	Precio / acción
250	02-02-1990	3.250,00 euros	13,00 euros
210	06-05-1995	3.570,00 euros	17,00 euros
90	13-01-1998	540,00 euros	6,00 euros

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha operación, sabiendo que la valoración de las acciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005, ascendía a 15 euros por acción y teniendo en cuenta que el contribuyente no ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Solución:

Para proceder a la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la transmisión de las 400 acciones, es preciso, en primer lugar, identificar las vendidas dentro de la totalidad de las poseídas. Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las acciones vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO), con lo que las 400 acciones vendidas corresponden a las 250 adquiridas el 02-02-1990, y a 150 de las adquiridas el 06-05-1995.

Una vez identificadas las acciones vendidas, dentro de la totalidad de las poseídas, la ganancia o pérdida patrimonial total debe calcularse separadamente para las 250 acciones adquiridas el 02-02-1990 y para las 150 adquiridas 06-05-1995, con arreglo al siguiente detalle:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

	Adquiridas el 02-02-1990	Adquiridas el 06-05-1995
- Número de acciones vendidas (400)................................	250	150
- Valor de transmisión (300 por 100)	4.500,00	2.700,00
- Valor de adquisición	3.250,00	2.550,00
- Ganancia patrimonial...	1.250,00 (1)	150,00 (2)

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:

- Valor a efectos I. Patrimonio 2005 (valor de transmisión)	3.750,00
- Valor de adquisición	3.250,00
- Ganancia patrimonial generada antes de 20-01-2006	500,00

Solución (continuación)

3. Cálculo de la reducción

3.1 Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (3)

- Límite máximo	400.000,00
- ∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015	0,00
- Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF	4.500,00
- Ganancia patrimonial susceptible de reducción	500,00

3.2 Reducción aplicable

- Nº de años de permanencia a 31-12-1996	hasta 7 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (100%)	500,00

3.3 Ganancia patrimonial reducida

- Ganancia patrimonial computable	0,00

4. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible: (generada a partir 20-01-2006):

- Valor de transmisión	4.500,00
- Valor a efectos I. Patrimonio 2005 (valor de adquisición)	3.750,00
- Ganancia patrimonial no reducible	750,00

5. Determinación de la ganancia patrimonial computable:

La ganancia patrimonial computable asciende a: (750+ 150) 900,00

(1) Al ser el valor de transmisión de las acciones (4.500 euros) superior a la valoración de las mismas a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2005 (250 x 15 = 3.750), debe determinarse la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006, que es la única que resulta reducible.

(2) Al haberse adquirido las acciones con posterioridad a 31-12-1994, no resultan aplicables coeficientes reductores de la ganancia patrimonial obtenida.

(3) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión de las acciones con derecho a la aplicación de coeficientes reductores es de 4.500 euros sin que se haya producido desde el 1 de enero de 2015 ninguna otra transmisión con derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, los coeficientes reductores se aplicaran sobre todo el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006.

2. Transmisiones onerosas de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores de la Unión Europea [Art. 37.1.b) Ley IRPF]

Cuando la alteración en el valor de patrimonio proceda de la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 (28), relativa a los mercados de instrumentos financieros, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

- **Valor de transmisión**. Se considerará como valor de transmisión, salvo prueba de que el efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el mayor de los dos siguientes:

(28) La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

a) El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

b) El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

- **Valor de adquisición**. En la determinación del valor de adquisición deben tenerse en cuenta las siguientes particularidades:

- **Valor de adquisición en caso de transmisión de derechos de suscripción.**

Para determinar el valor de adquisición de las acciones transmitidas únicamente se deducirá el importe de los derechos de suscripción enajenados antes del 23 de marzo de 1989, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo (BOE de 23 de marzo).

La enajenación de derechos de suscripción preferente derivados de esta clase de acciones **determina que el importe obtenido tenga en todo caso la consideración de ganancia patrimonia**l para el transmitente en el período impositivo en que se produzca dicha transmisión, sin que pueda computarse, en estos casos, un valor de adquisición de dichos derechos y para el que se tomará como período de permanencia el comprendido entre el momento de la adquisición del valor del que proceda el derecho y el de la transmisión de este último.

- **Valor de adquisición de las acciones parcialmente liberadas.**

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, el valor de adquisición de las mismas será el importe realmente satisfecho por el contribuyente.

- **Valor de adquisición de las acciones totalmente liberadas.**

En el caso de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. Estos últimos tendrán, a efectos del período de permanencia, la misma antigüedad que las acciones de procedencia.

- **Identificación de los títulos transmitidos**. Para poder individualizar los títulos enajenados, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual **cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar** (criterio FIFO).

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con la regla general comentada en la página 383 de este mismo Capítulo.

Ejemplo 1:

Doña G.C.A. el 03-01-1991 suscribió 1.500 acciones de S.A. "Beta", que no cotiza en Bolsa, por un importe equivalente a 9.000 euros. El 21-12-2000 adquirió 2.000 acciones de la misma sociedad, abonando por tal motivo 25.000 euros.

El día 05-11-2018 vende 3.000 títulos por 66.000 euros. El capital social de S.A. "Beta" está formado por 12.000 acciones, siendo los resultados obtenidos por la citada entidad en los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a 31-12-2018 de 80.000, 60.000 y 40.000 euros, respectivamente.

El valor del patrimonio neto que corresponde a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al ejercicio 2017 cerrado en julio de 2018 es de 21 euros/acción.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en el supuesto de que la contribuyente no cuente con prueba suficiente de que el importe de la transmisión se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado y teniendo en cuenta que no se ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Solución:

Para determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida es preciso, en primer lugar, identificar las acciones vendidas dentro de la totalidad de las poseídas. Para ello, debe aplicarse el criterio legal de que las acciones vendidas son aquéllas que se adquirieron en primer lugar (criterio FIFO). Es decir que las 3.000 acciones vendidas corresponden a las 1.500 suscritas el 03-01-1991 y a 1.500 de las adquiridas el 21-12-2000.

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial total:

	Adquiridas el 03-01-1991	Adquiridas el 21-12-2000
- Número de acciones vendidas (3.000)	1.500	1.500
- Valor de transmisión (1) (1.500 x 25)	37.500	37.500
- Valor de adquisición	9.000	18.750
- Ganancia patrimonial	28.500	18.750

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006:

Al haberse adquirido parte de las acciones con anterioridad a 31-12-1994, se debe proceder a la determinación de la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006 para aplicar sobre la misma los coeficientes reductores o de abatimiento que procedan.

- Ganancia generada hasta 20-01-2006: (28.500 ÷ 10.168) x 5.496 (2) 15.404,80

3. Cálculo de la reducción

3.1 Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (3)

- Límite máximo 400.000,00
- ∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015 0,00
- Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF 37.500,00
- Ganancia patrimonial susceptible de reducción 15.404,80

3.2 Reducción aplicable

- Número de años de permanencia hasta 31-12-1996 .... 6 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (57,12% s/15.404,80) 8.799,22

3.3 Ganancia patrimonial reducida

- Ganancia patrimonial reducida (15.404,80 – 8.799,22) 6.605,58

4. Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):

- Ganancia generada a partir del 20-01-2006: (28.500 ÷ 10.168) x 4.672 (4) 13.095,20

5. Determinación de la ganancia patrimonial computable:

(6.605,58 + 13.095,20 + 18.750,00) **38.450,78**

Solución (continuación):

(1) Al no disponer la contribuyente de prueba de que el importe de la transmisión se corresponde con el valor de mercado, es decir, con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los siguientes:

a) Valor concertado en la transmisión: 22 euros/acción.

b) El valor del patrimonio neto que corresponde a los valores transmitidos según balance del último ejercicio: 21 euros/acción.

c) Al 20 por 100 del promedio de los resultados de los últimos tres ejercicios sociales cerrados:

(80.000 + 60.000 + 40.000) ÷ 3 =60.000

(60.000 x 100) ÷ 20 = 300.000

300.000 ÷ 12.000 = 25 euros/acción

(2) La ganancia patrimonial generada entre la fecha de suscripción de las acciones (03-01-1991) y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial correspondiente a dichas acciones (28.500) entre el número de días transcurridos entre la fecha de suscripción y la fecha de transmisión de las mismas que fue el 05-11-2018 (10.168 días), respecto del número total de días comprendidos entre la fecha de suscripción de las acciones y el 19-01-2006, ambos inclusive (5.496).

(3) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión de las acciones con derecho a la aplicación de coeficientes reductores es de 37.500 euros sin que se haya producido en el ejercicio 2018 (ni en los dos anteriores) ninguna otra transmisión con derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, los coeficientes reductores se aplicaran sobre todo el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006.

(4) La ganancia patrimonial generada a partir del 20-01-2006 se determina repartiendo proporcionalmente la ganancia patrimonial correspondiente a dichas acciones (28.500) entre el número de días transcurridos entre la fecha de suscripción y la fecha de transmisión de las mismas (10.168 días), respecto del número total de días comprendidos entre el 20-01-2006 y la fecha de la transmisión de las mismas (05-11-2018), que asciende a 4.672 días.

Especialidades en la tributación de los socios contribuyentes del IRPF de sociedades civiles que han pasado a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (Disposición transitoria trigésima segunda.3 y 4 LIS)

En la transmisión por contribuyentes del IRPF de su participación en sociedades civiles que a partir de 1 de enero de 2016 están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, hay que distinguir entre:

- ***Sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF***

Se computará como ganancia o pérdida patrimonial **la diferencia** entre el valor de adquisición o de titularidad de las participaciones y el valor de transmisión de aquéllas. A tal efecto:

Valor de adquisición (VA): Es el precio o cantidad desembolsada para su adquisición

Valor de titularidad (Reservas) (VT): Es el resultado de realizar, cuando proceda, dos ajustes sobre el valor de adquisición:

– Adición de la parte correspondiente al socio del importe de los beneficios sociales, que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación **(VT1)**.

– Sustracción de los beneficios distribuidos al socio, que se obtuvieron por la sociedad durante los períodos impositivos en los que resultó de aplicación el régimen de atribución de rentas en el período de tiempo comprendido antes de la adquisición por el socio de su participación en la sociedad **(VT2)**.

VT= VA + VT1 - VT2

- ***Sociedades civiles que no hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio***

Al no haber llevado contabilidad, no puede atribuirse un importe a las reservas contables o a las partidas de fondos propios del balance, no existiendo en consecuencia aportaciones de socios o beneficios contabilizados.

En consecuencia, se establece para estas sociedades civiles una regla especial equivalente a la anterior para el cálculo del valor de adquisición de las participaciones, teniendo en cuenta la inexistencia de contabilidad y sin que existan en este caso ajustes al valor de adquisición derivados del coste de titularidad, que consiste en entender que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Por lo tanto, el valor de adquisición de las participaciones a 1 de enero de 2016 vendrá determinado por la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Ejemplo

La sociedad civil X con personalidad jurídica y objeto mercantil, que ha llevado en 2014 y 2015 una contabilidad ajustada al Código de Comercio, se constituyó en 2007 tributando los socios desde ese momento en el régimen de atribución de rentas y pasando a tributar a partir de 1 de enero de 2016 en el Impuesto sobre Sociedades.

El socio R.C. adquirió el 1 de junio de 2015 de otro socio una participación del 30 por 100 en la sociedad civil, por la que pagó 30.000 euros.

El 2 de marzo de 2018 el socio ha transmitido su participación por 45.000 euros.

Calcular el valor de titularidad (VT) de la participación transmitida, teniendo en cuenta que en la fecha de la transmisión, la sociedad civil tenía contabilizadas unas reservas de 20.000 euros, de los cuales 16.666,66 correspondían a beneficios generados a partir de 1 de junio de 2015 y por las que la sociedad había tributado en régimen de atribución de rentas, y que el 2 de febrero de 2018 al socio R.C. se le repartieron reservas por 4.200 euros, de los que 4.000 euros correspondían a beneficios obtenidos por la sociedad con anterioridad a 1 de junio de 2015 y por las que la sociedad había tributado en régimen de atribución de rentas.

Solución:

▪ Valor de transmisión		45.000
▪ Valor de titularidad		
Valor de adquisición de las participaciones sociales (VA)	30.000	
Importe de los beneficios no distribuidos a la fecha de la transmisión, generados por la sociedad entre la adquisición y la transmisión (VT1)**(*)** (0,30 X 16.666,66)	5.000	
Importe de los beneficios distribuidos al socio, generados por la sociedad con anterioridad a la adquisición (VT2)**(**)**	4.000	
Valor de titularidad (Reservas) VT = VA + VT1 – VT2		31.000
VT = 30.000 + 5.000 – 4.000 = 31.000		
▪ Ganancia patrimonial = Valor de transmisión – Valor de titularidad (VT)		14.000
Ganancia patrimonial = 45.000 – 31.000 = 14.000.		

Solución (continuación):

(*) El socio R.C. ya ha tributado por las reservas generadas a partir de la fecha de adquisición de su participación y que le fueron atribuidas por aplicación del régimen de atribución de rentas, por lo que el valor de adquisición de su participación debe ser corregido en dicho importe para evitar la doble imposición. Al ser el importe total de dichas reservas de 16.666,66 y al tener el socio una participación del 30 por 100 en la sociedad, debe corregirse el valor de adquisición en 5.000 (0,30 X 16.667).

(**) El socio R.C no ha tributado por el reparto de beneficios realizado el 2 de febrero de 2018, al estar exento su reparto, y no ha tributado tampoco por dichos beneficios por aplicación del régimen de atribución de rentas, al haberse obtenido por la sociedad los beneficios con anterioridad a la adquisición de su participación por R.C. En consecuencia, el valor de adquisición debe minorarse en dicho importe para evitar la elusión del gravamen sobre dicha renta.

3. Transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003 [Arts. 37.1.c); 94 Ley IRPF y 52 y disposición adicional cuarta del Reglamento] [29]

1. Régimen general

En la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre (BOE del 5), la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

- **Valor de transmisión**. El valor de transmisión vendrá determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzcan o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.

Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.

En supuestos distintos de reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

a) El precio efectivamente pactado en la transmisión.

b) El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 [30], relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas multilaterales de negociación de valores previstos en el Capítulo I del Título X del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE del 24), en la fecha de la transmisión.

- **Valor de adquisición.** En la determinación del valor de adquisición de las acciones o participaciones deberán tenerse en cuenta, en su caso, las particularidades comentadas en el apartado 1 anterior de las páginas 394 y ss. para los supuestos de transmisión de derechos de suscripción y de recepción de acciones total o parcialmente liberadas.

---

[29] La disposición adicional decimoséptima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito (BOE del 15), establece que a los partícipes de los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la disposición adicional décima de la citada Ley 9/2012, se les aplicará el régimen fiscal previsto para los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva excepto en lo relativo al diferimiento de la tributación que comentamos en las páginas 405 y s. de este Capítulo.

[30] La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

• **Identificación de los valores transmitidos**. Para poder individualizar los valores transmitidos, especialmente cuando no se hubiera transmitido la totalidad de los poseídos, la Ley establece un criterio especial, según el cual **cuando existan valores homogéneos y no se enajenen todos, se entiende que los transmitidos por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar** (criterio FIFO).

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Transmisión de acciones o participaciones adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas comentadas en las páginas 383 y ss. de este Capítulo.

Supuesto especial: transmisiones de participaciones en fondos de inversión cotizados

Sin perjuicio de lo comentado en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los fondos de inversión cotizados o de acciones de SICAV índice cotizadas, a los que se refiere el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, realizadas en bolsa de valores, **el valor de transmisión vendrá determinado por la cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca la transmisión o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización**.

2. Régimen especial de diferimiento de la tributación

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva **se destine a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en dichas instituciones**, **no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial**, conservando las nuevas acciones o participaciones suscritas el valor y fecha de adquisición de las transmitidas o reembolsadas.

Este régimen de diferimiento fiscal en la tributación de las ganancias patrimoniales **sólo resulta aplicable en los siguientes casos**:

1º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2º En las transmisiones de acciones en instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que cumplan las dos condiciones siguientes:

- Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.
- Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por 100 del capital de la institución de inversión colectiva.

  A estos efectos, el contribuyente deberá comunicar documentalmente esta circunstancia a las entidades a través de las cuales se realizan las operaciones de transmisión o reembolso y de adquisición o suscripción de las acciones.

También resulta aplicable este régimen especial de diferimiento fiscal a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo (31), distintas de las constituidas en paraísos o territorios considerados como paraísos fiscales, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España que cumplan los siguientes requisitos:

- Que la adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de las acciones o participaciones se realice a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional de Mercado de Valores.
- Que, en el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación se refiera a cada compartimento o subfondo comercializado.

3. Supuestos en los que no resulta aplicable el régimen de diferimiento fiscal

El régimen de diferimiento fiscal no resulta aplicable en los siguientes supuestos:

- Cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto **participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados**, es decir, aquellos cuyas participaciones están admitidas a negociación en bolsa conforme a lo previsto en el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE del 20), o bien tenga por objeto acciones de la denominada sociedad de inversión de capital variable índice cotizadas (sigla SICAV índice cotizada), conforme al mismo precepto.

  Tampoco es aplicable el régimen de diferimiento cuando se trate de partícipes de los Fondos de Activos Bancarios, conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoséptima Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

- Cuando, por cualquier medio, **se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones** de instituciones de inversión colectiva.

Ejemplo:

Doña F.L.M. ha solicitado el día 10 de julio de 2018 a la sociedad gestora del fondo de inversión mobiliaria "Z" que efectúe los trámites necesarios para realizar el traspaso de 10 participaciones de las que es titular en dicho fondo al fondo de inversión mobiliaria "X".

El traspaso de las participaciones de un fondo a otro se realiza el mismo día 10 de julio de 2018, siendo el valor liquidativo de las mismas a la citada fecha de 6.000 euros por participación.

El valor y fecha de adquisición de las participaciones traspasadas es el siguiente:

Participaciones	Fecha de adquisición	Valor de adquisición	Precio / participación
3	02-04-1998	12.810	4.270
3	03-02-2000	14.700	4.900
4	05-06-2004	25.600	6.400

Determinar el tratamiento fiscal aplicable a la transmisión de participaciones efectuada entre ambos fondos de inversión mobiliaria.

(31) La Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y del Consejo, en su artículo 117 deroga, con efectos desde el 1 de julio de 2011, la Directiva 85/611/CEE y establece que las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la citada Directiva 2009/65/CE con arreglo a la tabla de correspondencias que figura en su Anexo IV.

Solución:

Al cumplirse los requisitos exigibles para la aplicación del régimen de diferimiento de la tributación, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial puesta de manifiesto en la operación de traspaso, cuya cuantificación viene determinada por la diferencia entre el valor liquidativo aplicable en la fecha del traspaso (6.000 x 10 = 60.000 euros) y el valor de adquisición de las participaciones (53.110 euros).

A efectos de una futura transmisión o reembolso de las participaciones adquiridas el día 10 de julio de 2018, éstas conservarán la fecha y valor de adquisición originarios, por lo que en dicho momento deberá tributarse por la ganancia o pérdida patrimonial que se obtenga.

4. Aportaciones no dinerarias a sociedades [Art. 37.1.d) Ley IRPF]

1. Régimen general

En las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

1ª **El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas** por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

2ª **El valor de cotización de los títulos recibidos**, en el día en que se formalice la aportación o en el inmediato anterior.

3ª **El valor de mercado del bien o derecho aportado.**

El valor de transmisión que prevalezca deberá ser el que se considere como valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

Aportación de bienes o derechos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 383 y ss. de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

Doña M.A.P. aportó el día 12 de junio de 2018 a la sociedad anónima "DASA", cuyas acciones están admitidas a negociación en Bolsa, un solar cuyo valor catastral en el citado año era de 72.000 euros, recibiendo de dicha sociedad 11.000 acciones de 6 euros de valor nominal, siendo la cotización en dicha fecha del 210 por 100.

El solar había sido adquirido el día 3 de octubre de 1999 por un importe equivalente a 93.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por doña M.A.P., siendo el valor de mercado del mismo en la fecha de la aportación de 138.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

- Valor de transmisión:

1º.- Nominal de los títulos recibidos (11.000 x 6)	66.000,00	
2º.- Valor cotización títulos recibidos (11.000 x 6 x 210 ÷ 100)	138.600,00	
3º.- Valor de mercado del solar	138.000,00	
- Valor de transmisión que prevalece [1]		138.600,00
- Valor de adquisición		93.000,00
- Ganancia patrimonial		45.600,00

[1] El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

2. Régimen especial de diferimiento fiscal (Art. 37.3 Ley IRPF y 87 LIS)

Requisitos:

El régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28) [32], se aplica a los contribuyentes del IRPF que realicen las aportaciones que a continuación se relacionan, siempre que, una vez realizadas éstas, el contribuyente participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

- Aportaciones de ramas de actividad, entendidas como el conjunto de elementos que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma.
- Aportaciones de elementos afectos a actividades económicas.

En ambos casos, es preciso que el contribuyente lleve la contabilidad de su actividad económica de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

- Aportaciones de acciones o participaciones sociales de entidades a las que no les sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, ni tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Las acciones o participaciones aportadas deben representar una participación de, al menos, un 5 por 100 de los fondos propios de la entidad y estar en posesión del aportante de manera ininterrumpida durante el año anterior a la fecha del documento público en el que se formalice la aportación. Asimismo, la entidad que recibe la aportación debe ser residente en territorio español o realizar actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

Valoración de los activos recibidos

Las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto como consecuencia de las aportaciones no dinerarias no se integran en la base imponible del contribuyente, valorándose, a efectos de futuras transmisiones, las acciones o participaciones adquiridas por el mismo valor fiscal que tenía la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados (valor determi-

[32] El capítulo VII ("Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea") del Título VII incluye los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. La comunicación para la opción por este régimen se regula en los artículos 48 y 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

nado de acuerdo con lo establecido IRPF) y tomando como antigüedad de las mismas la fecha de adquisición del elemento aportado.

- ***Importante:*** *no se aplicará el régimen especial de diferimiento fiscal cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.*

Obligación de comunicar:

La realización de las aportaciones señaladas deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria con la indicación, en su caso, de la no aplicación de este régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La comunicación deberá ser presentada por la entidad adquirente, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se efectuará por la entidad transmitente. No obstante, si ninguna de ellas (ni la entidad adquirente ni la transmitente) tuviesen su residencia fiscal en España, la obligación de comunicar recaerá sobre los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes en territorio español.

5. Separación de socios o disolución de sociedades [Art. 37.1.e) Ley IRPF]

En los supuestos en que se produzca la separación de los socios, así como los supuestos de disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, con independencia de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre:

- **Valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos**, y
- **Valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda**.

El artículo 37.1.e) de la Ley del IRPF únicamente se refiere a "los casos de separación de los socios ...", sin distinguir o precisar cuáles han de ser las causas de separación del socio de la sociedad ni limitarlas a los casos en que la normativa mercantil atribuye a los socios la posibilidad de ejercer el derecho a separarse de la sociedad, por lo que debe entenderse que los supuestos de 'separación de los socios' que contempla el citado artículo 37.1.e) recoge todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad.

Por esta razón, si un socio persona física transmite la totalidad de sus acciones a la sociedad en que participa para su amortización vía reducción de capital, debemos ir al resultado de esta operación que es la "separación del socio", en cuanto que éste deja de participar en la sociedad y pierde la condición de socio, lo que comporta que sea de aplicación preferente la norma específica de valoración contenida en el artículo 37.1.e) LIRPF que considera el importe percibido como ganancia patrimonial y no sea aplicable la norma general prevista en el artículo 33.3.a) de la Ley del IRPF para la reducción de capital con devolución de aportaciones que llevaría a calificar como rendimientos de capital mobiliario las rentas obtenidas por el socio. (33)

Participaciones societarias adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

(33) Resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 11 de septiembre de 2017, en unificación de criterio.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 383 y ss. de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

En la disolución de la sociedad anónima "MANSA" que no cotiza en Bolsa, el día 15 de marzo de 2018 se adjudica a don R.O.L., que poseía el 15 por 100 del capital social de la misma, un solar cuyo valor contable a la citada fecha ascendía a 16.500 euros y, además, la cantidad de 6.000 euros, que corresponden a reservas voluntarias de la sociedad. El valor de mercado del solar adjudicado se estima, según dictámenes periciales emitidos al efecto, en 132.000 euros.

La participación societaria fue adquirida por don R.O.L. el día 3 de mayo de 1993, desembolsando un importe equivalente a 153.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida como consecuencia de la disolución de dicha sociedad.

Solución:

- Valor de transmisión		138.000,00
- Valor de mercado del solar	132.000,00	
- Valor cuota liquidación social	6.000,00	
- Valor de adquisición de la participación societaria		153.000,00
- Pérdida patrimonial		**15.000,00**

Aunque el período de permanencia de la participación societaria en el patrimonio de don R.O.L. a 31-12-1996 es superior a dos años, al haberse obtenido una pérdida patrimonial, los coeficientes reductores no resultan aplicables.

Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles: Régimen de diferimiento fiscal (Disposición transitoria decimonovena Ley IRPF)

A las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil que, con anterioridad a 1 de enero de 2016, aplicaban el régimen de atribución de rentas del IRPF y que, a partir de esa fecha, cumplían los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades se les ofreció la posibilidad de adoptar válidamente en los seis primeros meses del ejercicio 2016 un acuerdo de disolución con liquidación y realizar con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios para la extinción de la sociedad civil.

Para los socios de la sociedad civil que optó por su disolución y liquidación se estableció que existía una ganancia patrimonial cuando percibieran créditos, dinero o signo que lo represente, mientras que para los restantes elementos de activo que se le adjudicasen se difería la tributación al momento en que fuesen trasmitidos, determinándose entonces la ganancia.

Las reglas para la valoración de los bienes y la tributación aplicable al socio en función del resultado obtenido son las siguientes.

Valoración de los bienes:

El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad civil que se disolvía, se aumentaba en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuía en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado. Esto es:

(+)	Valor de adquisición de acciones o participaciones (1)
(+)	Valor de titularidad de acciones o participaciones (2)
(+)	Deudas adjudicadas
(−)	Créditos y dinero adjudicados
(=)	**Resultado**

(1) En el caso de sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF, es el precio o cantidad desembolsada para la adquisición de las acciones o participaciones. En los restantes casos, el valor de adquisición de las participaciones a 1 de enero de 2016 vendrá determinado por la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

(2) En el caso de sociedades civiles que hubieran llevado contabilidad ajustada al código de comercio en los ejercicios 2014 y 2015 conforme a lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del IRPF.

Tributación en función del resultado anterior

Resultado <0: si el resultado de las operaciones anteriores era negativo, su importe debía considerarse ganancia patrimonial en el ejercicio 2016 fijándose como valor de adquisición del resto de elementos adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, 0.

Resultado = 0: si el resultado era 0, no había ganancia o pérdida patrimonial.

El resto de elementos de activo adjudicados que no eran crédito, dinero o signo que lo represente, tenían valor de adquisición 0.

Resultado > 0: si el resultado era positivo (superior a 0), tampoco había ganancia o pérdida patrimonial.

El valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, era el que resultaba de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extinguía.

Fecha de adquisición elementos adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente

Los elementos adjudicados, distintos de los créditos o dinero, se consideran adquiridos por el socio en la fecha en que lo fueron por la sociedad civil que se extinguió, de acuerdo con la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF.

6. Escisión o fusión de sociedades [Art. 37.1.e) Ley IRPF]

1. Régimen general

Cuando se producen las operaciones de fusión de dos o más entidades con otra ya existente (fusión por absorción) o con otra entidad nueva (fusión por transmisión o constitución), así como en las operaciones de escisión (total o parcial) de una entidad, los socios de las sociedades fusionadas o absorbidas, entregan sus acciones y reciben a cambio otras acciones de las sociedades adquirentes del patrimonio social de aquéllas. Ello da lugar a una alteración en

la composición del patrimonio de los socios que puede traducirse en una ganancia o pérdida patrimonial. Dicha ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre:

- **Valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio**, y
- **Valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor de mercado de los entregados**.

Participaciones societarias adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 383 y ss. de este mismo Capítulo.

2. Régimen especial de diferimiento fiscal (Arts. 37.3 Ley IRPF y 81 LIS)

Requisitos:

El régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28)[34], resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que sean los socios en las operaciones de fusión y escisión siempre que se cumplan los requisitos:

- Que sean residentes en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.
- Que en las operaciones no hayan intervenido entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales o que las rentas se obtengan a través de ellos.

Valoración de los activos recibidos

Cuando se cumplan los requisitos anteriores no se integrarán en la base imponible del contribuyente las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución a los socios de las sociedades fusionadas o escindidas de acciones o participaciones de la entidad adquirente.

La **valoración y antigüedad** de las acciones recibidas en virtud de las operaciones de fusión y escisión, deberá efectuarse, a efectos de futuras transmisiones, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas. Dicha valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Cuando el socio tenga la consideración de **entidad en régimen de atribución de rentas**, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la ganancia generada con ocasión de dicha atribución de

[34] El capítulo VII (" Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea") del Título VII incluye los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. La comunicación para la opción por este régimen se regula en los artículos 48 y 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido Capítulo VII del Título VII de la LIS o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

Pérdida de la condición de residente en territorio español (Art. 81.3 LIS)

- **Imputación Temporal**

En el caso de que el socio que aplicó el régimen especial de diferimiento fiscal pierda la condición de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del IRPF del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones recibidas y el valor de éstas calculado conforme a lo indicado antes (esto es, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas), salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

- **Aplazamiento del pago de la deuda por cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**

No obstante, el pago de la deuda tributaria resultante, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, **será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente** hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

- **Recuperación de la condición de residente en territorio español**

Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a estas ganancias patrimoniales. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo en que deba presentarse una autoliquidación del IRPF.

Obligación de comunicar

La realización de operaciones de fusión y escisión a las que resulta de aplicación el régimen especial de diferimiento fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe ser objeto de comunicación a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones. No obstante, si la entidad adquirente no es residente en territorio español, dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Y si ni la entidad adquirente ni la transmitente son residentes en territorio español, serán los socios, siempre que sean residentes en territorio español los que deben presentar la comunicación.

7. Traspasos [Art. 37.1.f) Ley IRPF]

En los supuestos de traspaso, la ganancia patrimonial se computará en el cedente (arrendatario) por el importe que le corresponda en el traspaso, una vez descontado el importe correspondiente al propietario por su participación en dicho traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

Los coeficientes reductores o de abatimiento del régimen transitorio no resultan aplicables al tratarse en estos supuestos de bienes afectos, salvo que la desafectación se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha del traspaso.

- ***Importante:*** *las cantidades que, en su caso, perciba el propietario del inmueble arrendado en concepto de participación en el traspaso constituyen rendimientos del capital inmobiliario.*

Ejemplo:

Don M.M.A., desarrolla la actividad de restaurante en un local alquilado el día 10 de mayo de 2000, determinando el rendimiento neto de su actividad por el método de estimación objetiva.

Durante el mes de agosto de 2006, realizó obras de reforma del local, satisfaciendo por tal motivo la cantidad de 20.000 euros.

El 25 de junio de 2018, con motivo de su jubilación, traspasa el local de negocio, percibiendo la cantidad de 28.500 euros, una vez descontada la cantidad correspondiente al arrendador en concepto de participación en el traspaso.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia del traspaso del local de negocio.

Solución:

- Importe correspondiente al traspaso	28.500
- Precio de adquisición (1)	0
- Ganancia patrimonial obtenida	28.500

(1) Las obras de reforma del local no pueden considerarse como precio de adquisición del derecho de traspaso, ya que dichas cantidades no fueron satisfechas para adquirir el derecho de traspaso que, de acuerdo con los datos del ejemplo, no fue adquirido mediante precio.

8. Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales [Art. 37.1.g) Ley IRPF]

En los supuestos de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre:

- **La cantidad percibida como indemnización**, y
- **La parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño**.

Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

Únicamente se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente. En consecuencia, **en todos aquellos supuestos en que únicamente se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna.**

Ejemplo:

Don S.M.G., es titular desde 1990 de un chalet adquirido por un importe equivalente a 150.300 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la adquisición satisfechos por el mismo.

El día 08-09-2018, como consecuencia de un incendio declarado en el chalet, éste ha quedado totalmente destruido, abonando la compañía de seguros la cantidad de 89.800 euros. De acuerdo con las especificaciones del recibo del I.B.I., el valor del suelo representa el 40 por 100 del total valor catastral del mismo.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida.

Solución:

- Indemnización percibida	89.800,00
- Parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño (1)	90.180,00
- Pérdida patrimonial	380,00

(1) La determinación de la parte proporcional del valor de adquisición que corresponde al daño se determina aplicando el porcentaje del 60 por 100 al valor de adquisición del chalet (150.300 x 60%) = 90.180.

9. Permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores [Art. 37.1.h) Ley IRPF]

1. Régimen general

En los supuestos de permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre **el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes**:

- **El valor de mercado del bien o derecho entregado**.
- **El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio**.

Caso especial: permuta de terreno por pisos o locales a construir en el mismo

En este supuesto, la ganancia o pérdida patrimonial del propietario del terreno se producirá en el momento en que proceda a la transmisión del mismo y se determinará aplicando la regla anteriormente comentada.

Una vez determinada la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, el contribuyente podrá optar por tributar en el período impositivo en que tiene lugar la alteración patrimonial (transmisión del terreno) o bien imputarla proporcionalmente a medida que le sean entregadas las edificaciones o, en su caso, reciba pagos en efectivo, siempre que medie más de un año entre la transmisión del terreno y la entrega de las edificaciones o del efectivo, por aplicación de la regla especial de imputación temporal de las operaciones a plazo o con pago aplazado.

Bienes o derechos entregados adquiridos antes de 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 383 y ss. de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

Don A.O.P. transmitió el día 25 de junio de 2018 un solar de su propiedad a cambio de un piso para uso propio que se entregará en el mes de octubre de 2019 y cuyo valor de mercado se estima que ascenderá en dicho año a 600.000 euros.

El solar transmitido fue adquirido por don A.O.P. por herencia el 10 de enero de 1989, ascendiendo el valor comprobado administrativamente a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en dicho ejercicio a un importe equivalente a 100.000 euros. El valor de mercado del solar en la fecha de la transmisión ascendía a 600.000 euros.

El contribuyente no ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Determinar la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don A.O.P. y la cumplimentación de su declaración IRPF, ejercicio 2018, sabiendo que el contribuyente ha optado por imputar la ganancia patrimonial al ejercicio 2019 en el que le será entregado el piso.

Solución:

1. **Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida por don A.O.P.**

- Valor de transmisión que prevalece		600.000,00
- Valor de mercado del solar entregado	600.000,00	
- Valor de mercado del piso a recibir	600.000,00	
- Valor de adquisición del solar que cede		100.000,00
- Ganancia patrimonial		500.000,00

2. **Determinación de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006**

- Ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006: **(1)** (500.000,00 ÷ 10.759) x 6.219		289.013,85

3. **Cálculo de la ganancia patrimonial reducida:**

A) Ganancia patrimonial susceptible de reducción **(2)**		
- Límite máximo de valores de transmisión	400.000,00	
- Valor de transmisión acumulado de otros elementos patrimoniales transmitidos con derecho a la reducción desde 01-01-2015	0,00	
- Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF	400.000,00	
Ganancia patrimonial susceptible de reducción (289.013,85 x 400.000) / 600.000		192.675,90
B) Reducción aplicable		
- Número de años de permanencia a 31-12-1996		hasta 8 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (66,66% x 192.675,90)		128.437,75
C) Ganancia patrimonial reducida		
- Ganancia patrimonial reducida (289.013,85 – 128.437,75)		160.576,10

4. **Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006)**

- Ganancia patrimonial no reducible: (500.000,00 – 289.013,85)		210.986,15

5. **Ganancia patrimonial computable** (160.576,10 + 210.986,15) 371.562,25

6. **Ganancia patrimonial imputable a 2018 (3)** 0,00

(1) La determinación de esta parte de la ganancia se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (10-01-1989) y el 19-01-2006, inclusive, que asciende a 6.219 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (25-06-2018), que es de 10.759 días.

(2) Aunque el valor de la transmisión es de 600.000 euros el límite máximo es de 400.000 euros. Por ello, es susceptible de reducción la parte de la ganancia generada antes de 20-01-2006 que corresponda proporcionalmente a un valor de transmisión de 400.000 euros. En la siguiente transmisión que se realice, aunque el bien haya sido adquirido por el contribuyente antes del 31 de diciembre de 1994, no podrá aplicar las reducciones de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

(3) Al haber optado el contribuyente por imputar la ganancia patrimonial obtenida en 2018 al ejercicio en que perciba la contraprestación pactada (entrega de un piso para uso propio) 2019, será en este ejercicio cuando deba efectuar la imputación fiscal de la totalidad de la ganancia patrimonial obtenida y consignada en la declaración IRPF 2018.

2. Régimen especial de diferimiento fiscal del canje de valores (Arts. 37.3 Ley IRPF y 80 LIS)

Requisitos:

El régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28)(35), resulta aplicable a los contribuyentes del IRPF que realicen el canje de valores que define el artículo 76.5 de la LIS como la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad; siempre que se cumplan los requisitos:

- Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.
- Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.
- Que en las operaciones no hayan intervenido entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales o que las rentas se obtengan a través de ellos.

Valoración de los activos recibidos

Cuando se cumplan los requisitos anteriores no se integrarán en la base imponible del contribuyente las ganancias de patrimonio que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores.

La **valoración y antigüedad** de las acciones recibidas por los socios en virtud del canje, deberá efectuarse, a efectos de futuras transmisiones, por el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas. Dicha valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida.

Cuando el socio tenga la consideración de **entidad en régimen de atribución de rentas**, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la ganancia generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido Capítulo VII del Título VII de la LIS o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

Pérdida de la condición de residente en territorio español (Art. 80.4 LIS)

- **Imputación Temporal**

En el caso de que el socio que aplicó el régimen especial de diferimiento fiscal pierda la condición de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del IRPF del

(35) El capítulo VII (" Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea") del Título VII incluye los artículos 76 a 89 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. La comunicación para la opción por este régimen se regula en los artículos 48 y 49 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (BOE del 11).

último período impositivo que deba declararse por este impuesto, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y el valor de éstas calculado conforme a lo indicado antes (esto es, por valor fiscal de los entregados), salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

- **Aplazamiento del pago de la deuda por cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**

No obstante, el pago de la deuda tributaria resultante, cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

- **Recuperación de la condición de residente en territorio español**

Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IRPF sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a estas ganancias patrimoniales. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo en que deba presentarse una autoliquidación del IRPF.

Obligación de comunicar

La realización de operaciones de canje de valores a las que resulta de aplicación el régimen especial de diferimiento fiscal previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe ser objeto de comunicación a la Administración tributaria por la entidad adquirente de las operaciones. No obstante, si la entidad adquirente no es residente en territorio español, dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Y si ni la entidad adquirente ni la transmitente son residentes en territorio español, serán los socios, siempre que sean residentes en territorio español los que deben presentar la comunicación.

10. Extinción de rentas vitalicias o temporales [Art. 37.1.i) Ley IRPF]

El contrato de renta vitalicia o temporal puede definirse como aquel contrato aleatorio que obliga al deudor a pagar una pensión o rédito anual durante un tiempo determinado o durante la vida de una o más personas determinadas, a cambio de un capital en bienes muebles o inmuebles, cuyo dominio se le transfiere, desde luego, con la carga de la pensión.

En la extinción de rentas vitalicias o temporales la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por **diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas**. En cuanto al rentista, éste agota su tributación durante el cobro de la renta.

11. Transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia

[Art. 37.1.j) Ley IRPF]

En estos supuestos de transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre los siguientes valores:

- **Valor actual financiero actuarial de la renta**.
- **Valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.**

Elementos patrimoniales adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultarán aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 383 y ss. de este mismo Capítulo.

■ ***Importante:*** *si el elemento patrimonial transmitido es la vivienda habitual y el transmitente de la misma es mayor de 65 años o una persona en situación de dependencia severa o gran dependencia, la ganancia patrimonial que pueda derivarse de esta operación está exenta del IRPF.*

Ejemplo:

Don S.M.T., de 60 años, transmite el 10-11-2018 su vivienda habitual a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual financiero actuarial en el momento de su constitución asciende a 180.000 euros, importe que coincide con el valor de mercado de la vivienda. La anualidad correspondiente al ejercicio 2018 es de 15.000 euros.

La vivienda fue adquirida el día 02-04-1980 por un importe equivalente a 23.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a la transmisión.

El contribuyente no había realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Determinar las rentas fiscales derivadas de dicha operación en el ejercicio 2018.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda.

- Valor de transmisión	180.000,00
- Valor de adquisición	23.000,00
- Ganancia patrimonial	157.000,00

2. Determinación de la ganancia patrimonial generada antes del 20-01-2006 (1):

- Ganancia patrimonial reducible (157.000,00 ÷ 14.101) x 9.424	104.926,46

3. Cálculo de la reducción:

3.1. Ganancia generada con anterioridad a 20-01-2006 susceptible de reducción (2)

- Límite máximo	400.000,00
- ∑ Valor de transmisión de elementos patrimoniales con derecho a la reducción desde 01-01-2015	0,00
- Valor de transmisión del elemento patrimonial al que se aplica la D.T.9ª Ley del IRPF	180.000,00
- Ganancia patrimonial susceptible de reducción	104.926,46

Solución (continuación):

3.2. Reducción aplicable

- Número de años de permanencia hasta 31-12-1996 .... más de 10 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (100% x s/104.926,46)............. 104.926,46

3.3. Ganancia patrimonial reducida

- Ganancia patrimonial reducida.. 0,00

4. **Determinación de la ganancia patrimonial no reducible (generada a partir del 20-01-2006):**

-Ganancia patrimonial no reducible (157.000,00 –104.926,46) 52.073,54

5. **Ganancia patrimonial computable (52.073,54 + 0,00)... 52.073,54**

6. **Determinación del rendimiento del capital mobiliario derivado de la anualidad.**

-Rendimientos del capital mobiliario: (15.000 x 24%) (3) 3.600,00

(1) La ganancia patrimonial reducible es la que se estima generada antes del 20-01-2006. Su determinación se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (02-04-1980) y el día 19-01-2006, inclusive, que asciende a 9.424 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (10-11-2018), que es de 14.101 días.

(2) Como el límite máximo aplicable sobre el valor de transmisión es de 400.000 euros y, en este caso, el valor de transmisión con derecho a la aplicación de coeficientes reductores es de 180.000 euros sin que se haya producido ninguna otra transmisión con derecho a la aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, los coeficientes reductores se aplicarán sobre todo el importe de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20-01-2006.

(3) El porcentaje del 24 por 100 es el correspondiente a la edad del rentista (60 años) en el momento de constitución de la renta (año 2018) y permanecerá constante durante toda la vigencia de la misma. Véase, a este respecto, dentro del Capítulo 5, el epígrafe "Rentas vitalicias o temporales derivadas de la imposición de capitales", página 179.

12. Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles [Art. 37.1.k) Ley IRPF]

Como regla general, la ganancia o pérdida patrimonial se calcula por la diferencia entre el valor de transmisión (que es cero en el caso de extinción del derecho) y el valor de adquisición.

Si el titular del derecho real de goce o disfrute sobre bienes inmuebles arrendó el mismo, pudo deducirse como gasto en la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes la amortización del usufructo (con el límite de los rendimientos íntegros percibidos por el arrendamiento). Por ello, al producirse la transmisión o extinción del derecho el valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las amortizaciones que pudieron deducirse fiscalmente.

En el caso de derechos reales de goce o disfrute constituido sobre inmuebles que no generen rendimientos del capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso, por lo que el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.

Derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994

En este supuesto, si se obtiene una ganancia patrimonial, deberá distinguirse la parte de la ganancia patrimonial que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 (única sobre la que resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento) de la generada con posterioridad a dicha fecha sobre la que no resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento.

La determinación de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 y la aplicación, en su caso, de los coeficientes reductores se efectuará de acuerdo con las reglas de distribución comentadas en las páginas 383 y ss. de este mismo Capítulo.

Ejemplo:

Don A.M.C adquirió el 02-01-2002 un usufructo temporal por un período de 20 años sobre un inmueble urbano, desembolsando un importe equivalente a 60.000 euros. Dicho inmueble urbano estuvo arrendado durante los ejercicios 2002 a 2006, cobrando el titular del derecho un alquiler anual por un importe equivalente a 3.000 euros durante 2002 y de 4.200 euros durante cada uno de los restantes años.

El día 02-01-2018 transmite dicho derecho por un importe de 34.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en la transmisión del citado derecho real.

Solución:

- Valor de transmisión	34.000,00
- Valor de adquisición	12.000,00 **(1)**
- Ganancia patrimonial	22.000,00

(1) Por los ejercicios 2007 a 2017 en los que el inmueble no estuvo arrendado, el valor de adquisición del derecho real se minorará en la proporción que dichos períodos representan respecto de la duración del derecho. Deben, pues, realizarse las siguientes operaciones:

- Importe de adquisición	60.000,00
Minoración correspondiente a los años 2007 a 2017 (60.000 ÷ 20) x 11	33.000,00
- Importe de adquisición minorado (60.000 – 33.000)	27.000,00
Menos amortizaciones fiscalmente deducibles: **(2)**	
Total valor amortizaciones 2002 a 2006 **(3)** (3.000 x 5)	15.000,00
Total valor adquisición (27.000 – 15.000)	12.000,00

(2) Al tratarse de un usufructo temporal, la amortización anual deducible será la que resulte de dividir el coste de adquisición del derecho satisfecho entre el número de años de duración del mismo, sin que dicho importe pueda superar la cuantía de los rendimientos íntegros derivados del derecho. Es decir, 60.000 ÷ 20 = 3.000 euros.

(3) El límite de amortización fiscalmente deducible no puede superar el importe de los ingresos percibidos en cada uno de los ejercicios.

13. Incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión [Art. 37.1.l) Ley IRPF]

En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos. El comentario más detallado de este supuesto se contiene en la página 389 de este mismo Capítulo.

14. Operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones [Art. 37.1.m) Ley IRPF]

Las rentas obtenidas en las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1282/2010, de 15 de octubre, tienen la consideración de ganancias o pérdidas patrimoniales siempre que las mismas se realicen con finalidad especulativa y no con el fin de cubrir riesgos de una actividad económica realizada por el contribuyente, en cuyo caso tributarán como rendimientos de dichas actividades.

Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de las citadas operaciones especulativas, deben imputarse al período impositivo en que tenga lugar la liquidación de la posición o la extinción del contrato.

15. Elementos patrimoniales afectos o desafectados con menos de tres años de antelación [Arts. 37.1.n) Ley IRPF y 40.2 Reglamento]

Sin perjuicio de la aplicación de las normas específicas de valoración hasta ahora comentadas que, en su caso, puedan resultar aplicables, para la determinación de la ganancia o pérdida

patrimonial derivada de elementos afectos o desafectados con menos de tres años de antelación a la fecha de la transmisión, deberán tenerse en cuenta también las siguientes precisiones:

1ª El valor de adquisición del elemento transmitido está constituido por su valor contable. Este valor está formado por los siguientes componentes:

- **El valor de adquisición, si el elemento se ha adquirido de terceros.**

Dicho valor será el importe real por el que se hubiera efectuado la misma, incluidos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, así como los gastos financieros devengados antes de la entrada en funcionamiento del bien que, siendo susceptibles de activación según el Plan General de Contabilidad, hubieran sido capitalizados o activados.

- **El coste de producción, si el elemento ha sido producido por la propia empresa del contribuyente.**

Dicho valor será el coste de adquisición de las materias primas consumidas y demás elementos incorporados, así como la parte proporcional de los costes directos e indirectos que deban imputarse a su producción.

- **Tratándose de elementos patrimoniales que hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición,** deben distinguirse los siguientes casos:

  a) Afectación realizada a partir de 1 de enero de 1999. En este caso, se tomará como valor de adquisición el que tenga el elemento patrimonial en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la adquisición originaria.

  b) Afectación realizada con anterioridad a 1 de enero de 1999. En este caso, deberá tomarse como valor de adquisición el que resulte de los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre el Patrimonio en el momento de la afectación y como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

- **Sea cual sea el valor** que prevalezca de los anteriores, **su importe se verá aumentado o disminuido** en las cuantías siguientes:

  - Más el coste de las inversiones o mejoras efectuadas en el elemento transmitido.
  - Menos el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose, en todo caso, la amortización mínima. (36)
  - Menos el importe de las enajenaciones parciales que, en su caso, se hubieran realizado con anterioridad, así como las pérdidas sufridas por el elemento patrimonial.

De forma resumida:

	VALOR DE ADQUISICIÓN (O COSTE DE PRODUCCIÓN O VALOR DE AFECTACIÓN)
más:	MEJORAS
menos:	AMORTIZACIONES + ENAJENACIONES PREVIAS + PÉRDIDAS
igual a:	VALOR CONTABLE DEL ELEMENTO PATRIMONIAL

(36) De esta regla se exceptúan los elementos afectos a actividades económicas que se transmitan a partir de 31 de marzo de 2012, cuando los mismos hayan gozado de la libertad de amortización con o sin mantenimiento de empleo prevista en la disposición adicional trigésima de la Ley IRPF. Véase la página 425 de este Capítulo.

- ***Importante:*** *a partir de 1 de enero de 2015 desaparecen los coeficientes de corrección monetaria previstos en el Impuesto sobre Sociedades para actualizar el valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido, en estos casos.*

2ª **Los coeficientes reductores del régimen transitorio no resultan aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidas.**

- ***Importante:*** *a efectos de la aplicación de los coeficientes reductores del régimen transitorio, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.*

Ejemplo:

Don B.L.T., fabricante de muebles de madera, que determina el rendimiento neto de su actividad en la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, ha transmitido el día 30-06-2018 por la cantidad de 210.000 euros un inmueble afecto a su actividad. Con motivo de la venta ha satisfecho 3.000 euros en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y 10.000 euros a la agencia inmobiliaria que medió en la operación.

El inmueble fue adquirido por herencia en 1985, siendo el valor declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones un importe equivalente a 18.000 euros. En el expediente de comprobación de valores realizado por la Administración tributaria dicho valor se fijó en una cantidad equivalente a 45.000 euros.

El inmueble estuvo alquilado desde su adquisición hasta el 31-12-1997, procediéndose, con fecha 01-01-1998, a la afectación del local a la actividad económica desarrollada por su titular. Según el recibo del IBI, el valor catastral del inmueble en el ejercicio 1998 ascendía a un importe equivalente a 54.000 euros, de los que el 40 por 100 correspondía al valor del suelo.

Determinar el importe y calificación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida en dicha transmisión, sabiendo que el titular de la actividad ha amortizado dicho inmueble utilizando el coeficiente lineal máximo de amortización establecido para los elementos patrimoniales usados.

Solución:

1. Determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida:

*	Valor de transmisión (210.000 – 13.000)		197.000,00
*	Valor de adquisición:		
	Valor de afectación: (1)	**54.000,00**	
(-)	Amortizaciones: De 1998 a 2017: 6% (60% s/54.000) x 20 años	38.880,00	
	2018: 1/2 [6% (60% s/54.000)]	972,00	
	Total amortizaciones	**39.852,00**	
Total valor de adquisición (54.000 – 39.852)			14.148,00
*	Ganancia patrimonial (197.000 – 14.148)		182.852,00

(1) Al haberse efectuado la afectación del inmueble con anterioridad al 01-01-1999, se ha tomado como valor de adquisición el valor del inmueble a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. Es decir, el valor mayor de los tres siguientes: el catastral, el declarado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el comprobado por la Administración a efectos de este último tributo.

Además de las reglas hasta ahora comentadas, existen determinadas reglas especiales que afectan a los siguientes elementos patrimoniales:

a) Elementos patrimoniales actualizados al amparo del Real Decreto-ley 7/1996 o de la Ley 16/2012

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica

o, en su caso, en el artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, la determinación de la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se efectuará de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª La diferencia entre el precio de adquisición y las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, se minorará en el importe del incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre o, en su caso, en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria.

2ª La ganancia o pérdida patrimonial será el resultado de minorar la diferencia entre el valor de transmisión y el valor contable en el importe de la depreciación monetaria a que se refiere la regla anterior.

b) Activos fijos inmateriales (licencia del taxi) transmitidos en la actividad de transporte por autotaxi incluida en el régimen de estimación objetiva (disposición adicional séptima Ley IRPF)

Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), que determinen su rendimiento neto en el método de estimación objetiva, **reducirán las ganancias patrimoniales** que se produzcan por la transmisión de activos fijos inmateriales, cuando la transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector o cuando, por otras causas, se transmitan a familiares hasta el segundo grado.

Las ganancias patrimoniales se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas:

1º. Se distinguirá la parte de la ganancia que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

2.ª La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015 se reducirá aplicando los siguientes porcentajes en función del número de años transcurridos desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 2014.

	Hasta (años)	Más de (años)											
	1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Reducción	4%	8%	12%	19%	26%	33%	40%	47%	54%	61%	74%	87%	100%

Ejemplo:

Don J.V.C, empresario del taxi, que determina el rendimiento neto de su actividad en el método de estimación objetiva, se jubiló el 10-01-2018. Por este motivo y con objeto de que su hijo continúe con el ejercicio de la actividad, le transmitió en dicha fecha su licencia municipal por 60.000 euros. El valor contable en la fecha de transmisión de la licencia municipal, que fue adquirida el 05-03-2004, teniendo en cuenta las amortizaciones fiscalmente deducibles, es de 12.000 euros.

Determinar el importe de la ganancia patrimonial reducida derivada de dicha operación.

Solución:

- Valor de transmisión	60.000,00	
- Valor contable	12.000,00	
- Ganancia patrimonial	48.000,00	
- Ganancia patrimonial generada hasta el 31-12-2014 **(1)**		
(48.000 ÷ 5.059) x 3.954	37.515,71	
- Reducción aplicable (37.515,71 x 74%)	27.761,62	
- Ganancia patrimonial computable (48.000,00 –27.761,62)		**20.238,38**

(1) Su determinación se efectúa en proporción al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición (05-03-2004) y el día 31-12-2014, inclusive, que asciende a 3.954 días, respecto del número total de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de la transmisión (10-01-2018), excluido este último ya que deja de formar parte del patrimonio, que es de 5.059 días

c) Transmisión elementos patrimoniales que hayan gozado libertad amortización (disposición adicional trigésima Ley IRPF)

En los supuestos de transmisión en el ejercicio 2017 de elementos afectos a actividades económicas que hayan gozado de la libertad de amortización por inversiones en elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas tanto con mantenimiento del empleo (inversiones realizadas en los años 2009 y 2010) como sin la exigencia de este requisitos (inversiones efectuadas entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de marzo de 2012) (37), para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla.

El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

(37) La libertad de amortización por inversiones en elementos de inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas se comenta en las páginas 244 y ss. del Capítulo 7 de este Manual.

Reglas especiales (cuadro resumen)	
Tipo de operación	**Valoración de la ganancia o pérdida**
Valores cotizados	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado éste por la cotización en la fecha de transmisión o el precio pactado cuando fuese superior. El valor de adquisición se minorará en el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial.
Valores no cotizados **Acciones y participaciones en los fondos propios de sociedades que no cotizan en bolsas españolas**	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, siendo éste último: • El importe efectivamente satisfecho (siempre que se pruebe que es el valor que se establecería para esa operación entre partes independientes en condiciones normales de mercado). • En otro caso, no podrá ser inferior al mayor de: - El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance de la entidad cerrado con anterioridad a la fecha de devengo de este impuesto. - El valor resultante de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres últimos ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo de este impuesto.
Acciones totalmente liberadas	El valor de adquisición de la acción transmitida y de las originarias será el resultado de repartir el coste de adquisición total entre todas las acciones, tanto antiguas como liberadas.
Transmisión de derechos de suscripción preferente que procedan de acciones o participaciones en sociedades de las que sea titular el contribuyente	El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción derivados de valores no admitidos a negoción y desde 1 de enero de 2017 de los admitidos a negociación tiene la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción es el 19 por 100.
Fondos de inversión	- La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, siendo este último, • El valor liquidativo y, si no existe • El valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del último balance cerrado (en el caso de reembolso de participaciones). - Cuando se transmita (traspaso total o parcial) la inversión efectuada en un fondo a otro fondo no se computará en ese momento la ganancia o pérdida patrimonial obtenida, y las nuevas acciones o participaciones conservarán el valor y la fecha de adquisición de las traspasadas. * Se aplica a los fondos de inversión españoles y a los constituidos en otro país comunitario registrados en CNMV. * No se aplica a fondos de inversión cotizados o de acciones de SICAV índice cotizadas y cuando se ponga a disposición del contribuyente el importe del reembolso o transmisión.

(Continua)

Reglas especiales (cuadro resumen)

Tipo de operación	Valoración de la ganancia o pérdida
Aportaciones no dinerarias a sociedades	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión, siendo éste último el mayor de: • Valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas. • Valor de cotización de los títulos recibidos. • Valor de mercado del bien o derecho aportado. Régimen especial de diferimiento fiscal para determinadas aportaciones.
Separación de socios o disolución de sociedades	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos, y • El valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.
Escisión, fusión o absorción de sociedades	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio, y • El valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor de mercado de los entregados. Régimen especial de diferimiento fiscal en determinados casos.
Traspasos	La ganancia patrimonial se computará al cedente por el importe que le corresponda en el traspaso.
Indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales	La ganancia o pérdida vendrá determinada por la diferencia entre la cantidad percibida, o el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos (si la indemnización no es en metálico) y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando únicamente se cubra la reparación del daño, no se computará a efectos fiscales ganancia patrimonial alguna.
Permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión, siendo éste el mayor de los dos siguientes: • El valor de mercado del bien o derecho entregado. • El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio. Caso especial: permuta de terreno por pisos o locales a construir en el mismo. Régimen especial de diferimiento fiscal en el canje de acciones en determinados casos.
Extinción de rentas vitalicias o temporales	Para el obligado al pago de rentas la diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido (en bienes muebles o inmuebles) y las rentas satisfechas.
Transmisión de elementos patrimoniales a cambio de rentas vitalicias o temporales	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor actual financiero actuarial de la renta. • El valor de adquisición del elemento patrimonial transmitido.

(Continua)

Reglas especiales (cuadro resumen)

Tipo de operación	Valoración de la ganancia o pérdida
Transmisión o extinción de derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de transmisión (que en el caso de extinción del derecho es cero). • El valor de adquisición que debe minorase en las amortizaciones deducidas si el derecho estuvo arrendado. Si el derecho está constituido sobre inmuebles que no generen rendimientos del capital inmobiliario, el derecho se consume por el uso, por lo que el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.
Incorporación de bienes y derechos que no deriven de transmisión	Se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquellos
Futuros y opciones	Es ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando no se trate de una operación de cobertura de riesgos en el desarrollo de la actividad económica.
Elementos patrimoniales afectos a la actividad o desafectados con menos de tres años de antelación	La ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinada por la diferencia entre: • El valor de transmisión. • El valor contable del elemento patrimonial que vendrá determinado por: Valor de adquisición (o coste de producción o valor de afectación) más: Mejoras menos: Amortizaciones + enajenaciones previas + pérdidas Los coeficientes reductores del régimen transitorio no resultan aplicables a las ganancias patrimoniales obtenidas.

Declaración y tributación de las ganancias y pérdidas patrimoniales

(Arts. 44 a 46 de la Ley IRPF)

A efectos del cálculo del impuesto, las rentas del contribuyente, entre las que se encuentran las ganancias y pérdidas patrimoniales, deben clasificarse como renta general o como renta del ahorro.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que integran la base imponible general (Art. 45 Ley IRPF)

Las **ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales** integran la base imponible general y deben declararse en el epígrafe G_1 de la página 10 de la declaración. Pueden citarse, a título de ejemplo, las siguientes:

- **Premios obtenidos por la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias**. Debe distingue entre:
  - Premios obtenidos por la participación en juegos, rifas o combinaciones aleatorias **sin fines publicitarios,** en los que pueden compensarse las pérdidas hasta el límite de las ganancias obtenidas.
  - Premios obtenidos por la participación en juegos, rifas o combinaciones aleatorias **con fines publicitarios**, en los que no pueden compensarse las pérdidas.

En ambos casos los premios pueden ser en metálico o en especie; los primeros están sujetos a retención y los segundos a ingreso a cuenta.

La declaración de los premios en metálico sujetos a retención se efectuará en el epígrafe G_1 de la página 10 de la declaración por el importe total del premio, sin descontar la retención soportada que se declarará como tal en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

El importe total a declarar en los premios en especie estará compuesto por la suma de la valoración del premio recibido, que se efectuará por el valor de mercado del mismo, más el ingreso a cuenta, salvo que este último hubiese sido repercutido al contribuyente. Este importe no podrá minorarse, en su caso, en los gastos de escritura pública y registro al constituir los mismos un mayor valor de adquisición a efectos de una futura transmisión del premio percibido.

En todo caso, la ganancia patrimonial derivada del premio se imputará al período impositivo en que éste sea exigible de acuerdo con las bases del concurso.

- **Subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado**.

- **Subvenciones o ayudas destinadas a la entrada de la vivienda habitual o a la reparación de defectos estructurales de la vivienda habitual**.

- **Ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural**.

La imputación temporal de las subvenciones o ayudas anteriormente comentadas podrá realizarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ganancias patrimoniales obtenidas por los vecinos en 2018 como consecuencia de aprovechamientos forestales en montes públicos**.

Esta ganancia patrimonial ha estado sujeta en 2018 a la retención del 19 por 100, por lo que el importe de esta última deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- **Cantidades percibidas en concepto de renta básica de emancipación de los jóvenes** establecida por el Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre.[38]

La declaración de estas cantidades percibidas en concepto de renta básica de emancipación se efectuará en el epígrafe G_1 (Ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales) de la página 10 de la declaración, en la casilla ***[0303]*** para diferenciar del resto de otras ganancias y/o pérdidas patrimoniales.

Ganancias y pérdidas patrimoniales que integran la base imponible del ahorro (Art. 46 Ley IRPF)

Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales integran la base imponible del ahorro y deben declararse en la rúbrica que corresponda del epígrafe G_2 de las páginas 11 y 12 de la declaración. Pueden citarse, a título de ejemplo, las siguientes:

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de inversión).

---

(38) Téngase en cuenta que la disposición derogatoria primera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE del 31) derogó, con efectos 1 de enero de 2012, el Real Decreto 1472/2007, de 2 de noviembre, por el que se regula la renta básica de emancipación de los jóvenes, salvo para los beneficiarios que ya tuvieran reconocido el derecho a la renta básica de emancipación y excepcionalmente para quienes lo hubieran solicitado a 31 de diciembre de 2011 y obtuviesen su reconocimiento.

Estas ganancias patrimoniales han estado sujetas a la retención o ingreso a cuenta del 19 por 100 en el ejercicio 2018. El importe de estas retenciones e ingresos a cuenta deberá declararse en el apartado de la declaración correspondiente a retenciones y demás pagos a cuenta.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de acciones o participaciones negociadas en mercados oficiales.

- Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de otros elementos patrimoniales como, por ejemplo, bienes inmuebles, acciones no admitidas a negociación, etc..

- Otras ganancias patrimoniales como, por ejemplo, los intereses indemnizatorios.

En el IRPF los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del IRPF, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

A diferencia de los anteriores, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, tal como ocurre respecto a los intereses por mora en el pago del salario. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 del mismo texto legal, han de tributar como ganancia patrimonial.

La cuantificación de los intereses indemnizatorios se corresponderá con el importe que se perciban por este concepto y deben declararse en la casilla ***[0389]*** de las páginas 12 de la declaración, dentro del epígrafe G_2.

SUBVENCIONES Y AYUDAS PÚBLICAS

Se calificarán como ganancia patrimonial las SUBVENCIONES:

a) Cuando su obtención está ligada a un elemento patrimonial no afecto a actividad económica**.** Entre otras:

- Subvenciones por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual (casillas *[0299]* y *[0300]*)
- Subvenciones por la reparación de defectos estructurales en la vivienda habitual (casilla *[0300]*)
- Ayudas públicas para el pago del IBI (casilla *[0301]*)
- Ayudas públicas derivadas del Plan Renove de los bienes de los que se trate (electrodomésticos, calderas, ventanas, aire acondicionado etc.) (casilla *[0301]*)
- Ayudas públicas para la instalación de rampas, ascensores, aunque se instalen para mejorar la movilidad (casilla *[0301]*)
- Ayudas públicas al denominado “Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE)” Si los beneficiarios son contribuyentes del IRPF que no realizan ninguna actividad económica son una ganancia patrimonial. (casilla *[0301]*)

Estas subvenciones públicas si bien están ligadas a un elemento patrimonial no derivan de transmisión y por tanto deben ser incluidas en la declaración de IRPF en el apartado G1 de la página 10 del modelo 100 de la declaración del IRPF “Otras ganancias y pérdidas patrimoniales que no derivan de la transmisión de elementos patrimoniales”.

b) Cuando su obtención no está ligada a un elemento patrimonial, y no se califica como rendimiento del trabajo o de la actividad económica, por ejemplo:

- Renta básica de emancipación (casilla *[0303]*)
- Bonos culturales. Aunque las ayudas se instrumenten mediante entrega de los bonos para su descuento en productos y servicios culturales, su tratamiento es el de ganancia patrimonial (casilla *[0304]*)

Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión

(Arts. 38 Ley IRPF)

Transmisión de la vivienda habitual con reinversión del importe obtenido en otra vivienda habitual (Arts. 38.1 Ley IRPF, 41 Reglamento)

Las ganancias patrimoniales obtenidas en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente **pueden resultar exentas, cuando el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de otra vivienda habitual o en la rehabilitación de aquella que vaya a tener tal carácter.** [39]

Supuesto especial: transmisión de vivienda habitual con cantidades pendientes de amortizar

Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido en la transmisión el valor de transmisión en los términos previstos en la Ley del IRPF menos el principal del préstamo pendiente de amortizar. En estos supuestos, pues, no se considera que exista reinversión parcial, aunque parte del importe obtenido en la transmisión de la vivienda se haya destinado a la amortización del préstamo pendiente.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la exención

La aplicación de la exención no opera automáticamente, sino que el propio contribuyente ha de manifestar su voluntad de acogerse a la misma y está condicionada a que tanto la vivienda transmitida como la adquirida o, en su caso, la rehabilitada tengan la consideración de vivienda habitual, así como a que la reinversión se efectúe en los plazos y condiciones que más adelante se indican:

Concepto de vivienda habitual (Disposición adicional vigésima tercera Ley IRPF y 41 bis Reglamento)

A efectos fiscales, se considera vivienda habitual del contribuyente la **edificación** en la que el contribuyente **resida durante un plazo continuado de, al menos, tres años**.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual, cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo o cambio de empleo u otras análogas justificadas.

Por su parte, para que la vivienda adquirida constituya la residencia habitual del contribuyente, **es preciso que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses**, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

Se entenderá que la vivienda adquirida no pierde el carácter de habitual cuando concurran las siguientes circunstancias:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente.
- Cuando concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda en los términos previstos anteriormente.

[39] La exención de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o gran dependencia se comenta en la página 376 de este mismo Capítulo.

- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo de los doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Finalmente, **la rehabilitación de la vivienda** se asimila a la adquisición de vivienda, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos (40):

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

A efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual solo la rehabilitación se asimila a la adquisición, no así la construcción o ampliación.

No obstante, el contribuyente puede obtener el beneficio fiscal de la exención por reinversión si destina las cantidades obtenidas en la enajenación de la vivienda habitual a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual en construcción, incluida la posibilidad de autopromoción, siempre que llegue a adquirir la propiedad de la vivienda en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación. La adquisición se producirá en la fecha en que de acuerdo con las disposiciones del Código Civil, concurran el título o contrato y la entrega o tradición de la nueva vivienda.(41)

- ***Importante:*** *a los exclusivos efectos de la aplicación de la exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.*

Reinversión parcial

En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente reinvertida en las condiciones señaladas anteriormente.

Téngase en cuenta que en caso de reinversión parcial, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención prevista en la disposición adicional trigésima séptima de la Ley del IRPF (exención del 50 por 100 de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de inmuebles adquiridos entre 12 de mayo de 2012 y 31 de diciembre de 2012), que corresponda a la cantidad reinvertida, en los términos y condiciones previstos para la exención por reinversión de vivienda habitual.

Plazo de la reinversión

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años, contados de fecha a fecha, que pueden ser no sólo los posteriores sino también los anteriores a la venta de la anterior vivienda habitual.

---

(40) Véase también el artículo 55.5 del Reglamento del IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

(41) Véase la Resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, en relación con el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio planteado sobre este tema.

La reinversión no se efectúa fuera de plazo cuando la venta se hubiere efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Opción por la aplicación de la exención

En relación con el modo o forma concreta a través de la que debe exteriorizarse la opción por la exención por reinversión, deben distinguirse las siguientes situaciones:

a) Reinversión producida en el mismo ejercicio en el que se obtiene la ganancia patrimonial o en los dos años anteriores. En este supuesto no resulta exigible ninguna obligación formal en relación con la opción por la exención, siempre que la aplicación de la misma no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes.

b) Reinversión producida en los dos ejercicios siguientes. Cuando el contribuyente tenga la intención de reinvertir en los dos años siguientes deberá hacer constar en la declaración del ejercicio en el que obtenga la ganancia patrimonial su intención de reinvertir en las condiciones y plazos reglamentariamente establecidos, cumplimentando para ello el epígrafe G_2 de la página 12 y el apartado correspondiente del Anexo C.1 de información adicional del modelo de la declaración.

La cumplimentación del apartado correspondiente del Anexo C.1, que constituye un deber formal, no tiene, sin embargo, carácter sustancial u obligatorio para poder aplicar la exención por reinversión, siempre que la aplicación de la exención no se desmienta por alguna otra circunstancia de la declaración del mismo ejercicio o de los siguientes. [42]

Incumplimiento de las condiciones de la reinversión

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones de la reinversión determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

Esta última declaración se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Debe distinguirse cuidadosamente, según que el incumplimiento afecte al plazo de la reinversión o al importe reinvertido. En este último caso, no se pierde el derecho a la exención de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Ejemplo:

Don M.G.B., de 56 años transmite su vivienda habitual en 2018 por un importe de 95.000 euros. Dicha vivienda fue adquirida en 1995 por una cantidad equivalente a 60.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición. La financiación de dicha adquisición se efectuó mediante un préstamo hipotecario del que, en el momento de la venta, queda por amortizar un importe de 4.000 euros.

Del importe obtenido en la venta, destina 4.000 euros a la amortización del préstamo pendiente.

En el mismo año 2018, compra una nueva vivienda habitual por un importe de 91.000 euros, invirtiendo a tal efecto el resto del importe obtenido en la venta de su anterior vivienda.

Determinar la cuantía de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

---

[42] Véase la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2008, en relación con el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio planteado sobre este tema.

Solución:

- Valor de transmisión:	95.000,00
- Valor de adquisición	60.000,00
- Ganancia patrimonial	35.000,00
- Ganancia patrimonial exenta por reinversión	35.000,00
- Ganancia patrimonial sujeta a gravamen	cero

Nota: dada la existencia de un préstamo hipotecario sobre la vivienda transmitida, el importe que debe reinvertirse para obtener la exención total de la ganancia patrimonial obtenida, es la diferencia entre el valor de transmisión (95.000 euros) y la cantidad destinada a la amortización pendiente del préstamo hipotecario (4.000 euros), es decir, 91.000 euros, cantidad que ha sido la efectivamente reinvertida.

Transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación con reinversión del importe obtenido en otra entidad de nueva o reciente creación

(Art. 38.2 y disposición adicional trigésima octava Ley IRPF; art. 41 Reglamento)

Requisitos y condiciones para la aplicación de la exención

- Se declara exenta la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones **por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF.**

- Solo se tendrá derecho a la exención cuando el importe obtenido por la citada transmisión se **reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones en otra entidad de nueva o reciente creación que cumplan los requisitos y condiciones previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º del artículo 68.1 de la Ley del IRPF** (requisitos sobre la entidad en la que se invierte, respecto a las acciones y participaciones que se adquieran y formales) que se comentan en el apartado "Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación", páginas 558 y s. del Capítulo 16, al que nos remitimos.

Reinversión parcial

La exención podrá ser total, si se reinvierte el importe total obtenido por la transmisión de las acciones, o parcial cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión. En este último caso únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Plazo de la reinversión

La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, **de una sola vez o sucesivamente**, en un período **no superior a un año desde la fecha de transmisión** de las acciones o participaciones.

Reinversión en año distinto al de la enajenación

Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del IRPF del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Supuestos excluidos

No resultará de aplicación la exención por reinversión:

- Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

- Cuando las acciones se transmitan al cónyuge, o a parientes en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido.

- Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas citadas en el punto anterior, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio.

Incumplimiento de las condiciones de la reinversión

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones de la reinversión determina el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente debe imputar la parte de la ganancia patrimonial que resulte no exenta al año de su obtención, practicando, para ello, autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora.

La autoliquidación complementaria se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años con reinversión del importe obtenido en rentas vitalicias (Arts. 38.3 Ley IRPF; 42 Reglamento)

Quedan exentas de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la **transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor**.

Téngase en cuenta que la exención por reinversión en rentas vitalicias también resulta aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, así como a las obtenidas a través de entidades en atribución de rentas cuando el miembro de la entidad realice la reinversión cumpliendo los requisitos exigidos.

Condiciones y requisitos para la aplicación de la exención

a) El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá condición de beneficiario, y una entidad aseguradora.

En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

b) La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un 5 por 100 respecto del año anterior.

c) El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia que se contrata constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales, a efectos de la aplicación de la exención prevista en este artículo.

Límite máximo de la reinversión

La cantidad máxima total cuya reinversión en la constitución de rentas vitalicias dará derecho a aplicar la exención **será de 240.000 euros**.

Si como consecuencia de la reinversión del importe de una transmisión en una renta vitalicia **se** superase, considerando las reinversiones anteriores, **la cantidad de 240.000 euros**, únicamente **se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores**.

Reinversión parcial

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación **la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.**

Plazo de la reinversión

La renta vitalicia deberá c**onstituirse en el plazo de seis meses** desde la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

No obstante, cuando la ganancia patrimonial esté sometida a retención y el valor de transmisión minorado en el importe de la retención se destine íntegramente a constituir una renta vitalicia en el citado plazo de seis meses, **el plazo para destinar el importe de la retención a la constitución de la renta vitalicia se ampliará hasta la finalización del ejercicio siguiente a aquel en el que se efectúe la transmisión**.

Reinversión en año distinto al de la enajenación

Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados, cumplimentando para ello el epígrafe G_2 de la página 12 y el apartado correspondiente del Anexo C.1 de información adicional del modelo de la declaración.

Incumplimiento de las condiciones de la reinversión o anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, que se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Ejemplo:

Doña P.P.G. vende el 7 de marzo de 2018 acciones de la sociedad "XX" que cotizan en Bolsa por un importe de 50.000 euros. Dichas acciones fueron adquiridas en 1997 por la cantidad de 20.000 euros.

En agosto de 2018 constituye una renta vitalicia mediante el pago de una prima de 50.000 euros.

Asimismo, en septiembre vende por 250.000 euros un inmueble que adquirió en el año 1999 por 110.000 euros, incluidos los gastos y tributos inherentes a dicha adquisición.

El importe obtenido en la venta, se destina también a la constitución de la renta vitalicia.

Determinar la cuantía de la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Solución:

1. Transmisión de las acciones de la sociedad "XX"

- Valor de transmisión:	50.000,00
- Valor de adquisición	20.000,00
- Ganancia patrimonial	30.000,00
- Ganancia patrimonial exenta por reinversión	30.000,00

2. Transmisión el inmueble

- Valor de transmisión:	250.000,00
- Valor de adquisición	110.000,00
- Ganancia patrimonial	140.000,00
- Ganancia patrimonial exenta (*) (190.000 x 140.000)/250.000	106.400,00

(*) Dado que la cantidad máxima a reinvertir en renta vitalicia es de 240.000 euros y el importe de la transmisión supera, considerando las reinversiones anteriores, esta cantidad, únicamente se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores, esto es, 190.000 euros (240.000 – 50.000).

Como el importe que se considera reinvertido (190.000 euros) es inferior al total de lo percibido en la transmisión (250.000 euros), únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Imputación temporal de las ganancias y pérdidas patrimoniales

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en 2018

Criterio general [Art. 14.1.c) Ley IRPF]

La declaración y determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales deben efectuarse e imputarse al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Criterios especiales [Art. 14.2.c), d), g), i), j) y k) Ley IRPF]

- **Operaciones a plazos o con precio aplazado.** En estos casos, **el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente** las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes.

  Se considerarán operaciones a plazo o con precio aplazado aquéllas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega del bien o la puesta a disposición del bien o derecho y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

  Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

  ■ ***Importante:*** *el ejercicio de la opción para la imputación temporal de la aplicación del criterio de cobros aplazados, se efectuará, elemento por elemento, mediante la consignación de una X en la casilla **[0357]** de la página 12 de la declaración.*

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

- **Ayudas públicas.** Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones que se recogen a continuación.[43]

- **Ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de la vivienda habitual.** Cuando dichas ayudas se destinen a la reparación de la vivienda habitual podrán **imputarse por cuartas partes**, en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ayuda estatal directa a la entrada de la vivienda.** Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso, por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes, a partir de 1 de enero de 2002, mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), **podrán imputarse por cuartas partes** en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

- **Ayudas públicas a titulares de bienes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural.** Estas ayudas, destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, **podrán imputarse por cuartas partes** en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

- **Créditos vencidos y no cobrados.** Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X (artículo 231 a 242 bis) de la misma Ley. [44]

2º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, si no se acuerda la quita, la pérdida puede imputarse cuando concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo que se acuerde la conclusión del concurso por las siguientes causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal:

– Una vez firme el auto de la Audiencia Provincial que revoque en apelación el auto de declaración de concurso.

---

(43) Este criterio se introduce, con efectos 1 de enero de 2015, por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 28). Con anterioridad el criterio administrativo en estos supuestos fijaba la imputación en el momento en que el concedente comunicaba la concesión al solicitante, independientemente del momento del pago. No obstante, si de acuerdo con los requisitos de la concesión, la exigibilidad del pago de la subvención se producía con posterioridad al año de su comunicación, la ganancia generada por la subvención debía imputarse al período impositivo en que fuera exigible el importe correspondiente.

(44) El artículo 71 bis de la Ley 22/2003 considera no rescindibles determinados acuerdos de refinanciación cuando cumplan condiciones que se establecen. Por su parte la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, regula la homologación judicial de los acuerdos de refinanciación.

– En cualquier estado del procedimiento, cuando se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio o que ya no existe la situación de insolvencia.

– Una vez terminada la fase común del concurso, cuando quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

3º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

- ***Importante:*** *el plazo de un año únicamente se tendrá en cuenta cuando finalice a partir de 1 de enero de 2015, por lo que no procede la imputación respecto de las cantidades adeudadas de ejercicios anteriores en las que ya se hubiera cumplido, antes de dicha fecha, el plazo de un año (disposición adicional vigésima primera Ley IRPF).*

Imputación de las ganancias y pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2018 (Arts. 45 y 46 Ley IRPF)

La imputación de las ganancias o pérdidas patrimoniales producidas en ejercicios anteriores a 2018 se realizará en el presente ejercicio de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales realizadas a plazos o con precio aplazado.

Cualquiera que sea el período de generación de la ganancia o pérdida patrimonial producida en ejercicios anteriores por operaciones a plazos o con precio aplazado cuyo cobro se produzca, total o parcialmente, en el ejercicio 2018, la imputación se realiza a la base imponible del ahorro. A tal efecto se cumplimentará el apartado G_2 de la página 12 de la declaración.

b) Ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales.

La imputación que proceda realizar al presente ejercicio se efectuará en la base imponible general, cumplimentando a tal efecto las casillas ***[0299], [0300], [0304]*** ó ***[0305]*** del apartado G_1 de la página 10 de la declaración, según corresponda.

Como ejemplos de las citadas ganancias patrimoniales pueden citarse los premios cuyo cobro se efectúe a plazos, así como las ayudas públicas anteriormente comentadas acogidas a imputación por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 14.3 y 4 de la Ley del IRPF, en el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia o en el caso de fallecimiento del mismo, todas las rentas pendientes de imputación, entre las que deben incluirse las ganancias y pérdidas patrimoniales, deben integrarse, conforme a las reglas anteriormente comentadas, en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse.

No obstante, desde el 1 de enero de 2013 si el traslado de residencia se produce a otro Estado miembro de la Unión Europea, se da la opción al contribuyente de aplicar la regla anterior o de presentar, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hu-

biera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente. [45]

Imputación de las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos acogidas en ejercicios anteriores a 2002 al beneficio fiscal del diferimiento por reinversión

Las ganancias patrimoniales derivadas de elementos afectos devengadas en ejercicios anteriores a 2002 que, por reinversión del importe obtenido en la adquisición de elementos afectos, se hayan acogido al beneficio de la imputación diferida y deban declararse en el presente ejercicio, se incluirán en el apartado correspondiente del epígrafe G_3 de la página 13 de la declaración, sea cual sea el período de generación originario de la ganancia patrimonial obtenida en su día.

A estos efectos, de acuerdo con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2001 (artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril), el importe de las ganancias no integradas en la base imponible del ejercicio en que se devengaron, se incorporará en la parte general de la base imponible del período impositivo en que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión, siempre que se trate de elementos patrimoniales amortizables.

En este caso, se integrará en la parte general de la base imponible de cada período impositivo, la ganancia que proporcionalmente corresponda al importe de la amortización de los elementos patrimoniales en relación con su valor de adquisición o coste de producción.

El importe de la amortización será el importe que deba tener la consideración de fiscalmente deducible, no pudiendo ser inferior al resultado de aplicar el coeficiente resultante del período máximo de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

En el supuesto de que el rendimiento neto de la actividad se determine mediante el método de estimación objetiva, deberá tomarse como período de amortización a estos efectos el período máximo establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales

(Art. 11.5 Ley IRPF)

Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio

Para determinar a quién deben atribuirse las ganancias y pérdidas patrimoniales devengadas en el ejercicio, la Ley del Impuesto establece una regla general y otra especial.

- **Conforme a la regla general**, las ganancias y pérdidas patrimoniales se consideran obtenidas por la persona a quien corresponda la titularidad de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de los que provengan, siendo dicha persona quien deberá declararlos.

En los supuestos en que la titularidad de los bienes o derechos corresponda a varias personas, los rendimientos se considerarán obtenidos por cada una de ellas en proporción a su participación en dicha titularidad.

En caso de matrimonio, y de acuerdo con esta regla general, las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores

[45] Téngase en cuenta el régimen especial de ganancias patrimoniales por cambio de residencia del artículo 95 bis de la ley del IRPF que se comenta en las páginas 442 y ss. de este Capítulo.

del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirán por mitad a cada uno de ellos, salvo que justifiquen otra cuota de participación.

Por el contrario, las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de bienes o derechos privativos corresponden al cónyuge titular de los mismos.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público, al que le serán atribuidas las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de dichos bienes o derechos.

Las ganancias no justificadas se imputarán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Tienen esta consideración los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este IRPF o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. A estos efectos, las ganancias no justificadas se integrarán por la Administración tributaria en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del período de prescripción.

En todo caso tienen la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. [46]

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto (Art. 39 Ley IRPF).

- ***Importante:*** *las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos afectos al desarrollo de actividades económicas se atribuirán según las reglas anteriormente comentadas por lo que, tratándose de bienes gananciales afectos, la ganancia o pérdida patrimonial obtenida se atribuirá por mitad a ambos cónyuges.*

- **Conforme a la regla especial**, las ganancias patrimoniales que consistan en adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego y supuestos análogos, se atribuyen a la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

---

(46) La Ley 7/2012 de 29 de octubre de medidas para la prevención y lucha contra el fraude, añadió una disposición adicional decimoctava a la Ley 58/2003, General Tributaria estableciendo, con efectos desde 31 de octubre de 2012, la obligación de informar por el obligado tributario sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero, y modificó el artículo 39 de la Ley 35/2006 estableciendo las consecuencias en el IRPF del incumplimiento de esta obligación de información: las ganancias patrimoniales no justificadas se incluirán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, en el que haya estado en vigor el nuevo apartado 2 del artículo 39 de la Ley del IRPF. Para hacer efectiva esta obligación la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, aprobó el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, que debe presentarse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

Ganancias o pérdidas patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores

Las ganancias patrimoniales procedentes de ejercicios anteriores que, por aplicación de los criterios especiales de imputación temporal, deban declararse en el presente ejercicio se atribuirán conforme a las reglas de individualización anteriormente comentadas.

La compensación del saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2014 a 2017 se efectuará de la forma siguiente:

a) En tributación individual, la compensación deberá realizarse por el contribuyente a quien correspondan, con arreglo a las normas de individualización anteriormente comentadas.

b) En tributación conjunta, la compensación deberá realizarse en la declaración, cualquiera que sea el miembro de la unidad familiar a quien correspondan.

Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de estas rentas anteriormente comentadas.

Régimen especial: Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

(Art. 95 bis Ley IRPF)

Introducción

De la reforma fiscal que introduce en el IRPF la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28) destaca especialmente una nueva figura, conocida como "impuesto de salida" o "exit tax", concebida por el legislador como instrumento para prevenir la evasión fiscal y medida para garantizar los ingresos tributarios. El impuesto de salida que se establece en el IRPF pretende gravar la ganancia patrimonial "latente" que se haya generado por la titularidad de las acciones o participaciones del contribuyente que pierda tal condición por el cambio de residencia, aunque todavía no se haya materializado dicha ganancia al no haber sido transmitidas dichas acciones o participaciones, pues el desplazamiento de una persona física o a otro país transfiere la potestad tributaria a este último, dando lugar, cuando se trata de patrimonios financieros de elevada cuantía, a una importante pérdida de ingresos tributarios para el país de origen (España).

Ámbito de aplicación

Se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, cuando se den los siguientes requisitos:

Requisitos subjetivos

Se aplica en el supuesto en que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, siempre que dicho contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto.

En el caso de trabajadores que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez ejercicios comenzará a computarse desde el primer periodo impositivo que no resulte de aplicación el régimen especial.

Requisitos objetivos

Para la aplicación de este régimen es necesario además que concurra **cualquiera** de las siguientes circunstancias:

a) Que el **valor de mercado** de las acciones o participaciones exceda, conjuntamente, de **4.000.000** euros.

b) Cuando no se cumpla lo anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto el **porcentaje de participación** en la entidad sea superior al **25 por 100**, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad **exceda de 1.000.000 de euros**.

En este caso únicamente se aplicará el régimen especial a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta circunstancia.

Reglas generales

Como se ha indicado, en este caso se consideran ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el **valor de mercado** de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su **valor de adquisición**.

Para el cómputo de la citada ganancia patrimonial se tomará **el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo** que deba declararse por el IRPF, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los **valores admitidos a negociación** en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, **se valorarán por su cotización**.

b) Los **valores no admitidos a negociación** en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 [47], relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, s**e valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguiente**s:

- El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.
- El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

c) Las **acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva**, se valorarán por:

- El **valor liquidativo** aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado.
- Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el **valor del patrimonio neto** que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último

[47] La Directiva 2004/39/CE ha sido derogada con efectos de 3 de enero de 2017 por la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros. Esta, en su artículo 94, dispone que las referencias a la Directiva 2004/39/CE se entenderán hechas a la Directiva 2014/65/UE.

ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

Imputación temporal y declaración e ingreso

Las ganancias patrimoniales deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por el IRPF practicándose **autoliquidación complementaria**, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia. [48]

- ***Importante:*** *en la autoliquidación complementaria del 2018 las ganancias patrimoniales por cambio de residencia fuera del territorio español deben declararse en la rúbrica que corresponda al apartado G_4 de la página 13 de la declaración.*

No obstante, si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales declaradas en aplicación de este régimen especial.

La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

En cuanto al abono de intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Reglas especiales:

a) Aplazamiento del pago de la deuda por desplazamientos temporales (Art. 122 Reglamento IRPF)

La Administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, puede aplazar el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales a que se refiere este epígrafe cuando el cambio de residencia se deba a una de las siguientes situaciones:

- Por un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal.
- Por cualquier otro motivo, siempre que, en este caso, el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.[49]

A efectos de constitución de las garantías estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a los que afectan las ganancias por cambio de residencia a las que es aplicable este régimen especial.

[48] Sobre los criterios de imputación por cambio de residencia a otro país véase el artículo 14.3 de la Ley del IRPF,

[49] Véanse los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 44 a 54 (ambos inclusive) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio. En concreto sobre la constitución de garantías y el devengo de intereses para aplazamientos téngase en cuenta los artículos 48 y 53 Reglamento General de Recaudación.

Especialidades del aplazamiento

El aplazamiento de la deuda tributaria se regirá por las normas previstas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia.

b) El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF.

No obstante, si se hubiera ampliado el citado plazo conforme se indica más adelante, el vencimiento del aplazamiento se prorrogará hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo.

c) En caso de que el desplazamiento se realice por motivos laborales, deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento emitido por el empleador.

d) En caso de que el contribuyente transmita la titularidad de las acciones o participaciones con anterioridad a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF por cambio de residencia, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones.

Plazo del aplazamiento y solicitud de ampliación del plazo

El aplazamiento de la deuda se concederá por cinco ejercicios.

No obstante, cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal cuya duración no permita al obligado tributario adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo a efectos de prorrogar el vencimiento del aplazamiento.

La ampliación en ningún caso puede exceder de cinco ejercicios adicionales.

Solicitud de ampliación del plazo

- La solicitud deberá presentarse en **plazo de los tres meses anteriores a la finalización de los cinco ejercicios siguientes** al último que deba declararse por este impuesto.
- En la solicitud deberán constar los **motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento,** así como el período de tiempo que se considera necesario para adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto y se acompañará de la justificación correspondiente.
- A la vista de la documentación aportada, la Administración tributaria decidirá sobre la procedencia de la ampliación solicitada así como respecto de los ejercicios objeto de ampliación.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

Extinción de la deuda objeto de aplazamiento

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último

que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

b) Especialidades por cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (Art. 123 Reglamento)

Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo **con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre,** de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales las siguientes **especialidades:**

a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.

La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

b) En el supuesto en que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones al que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior en el plazo de los diez ejercicios siguientes al cambio de residencia, **la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión**.

A estos efectos, el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) El **contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria** la opción por aplicar las especialidades a las que nos hemos referido en las letras anteriores, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslada su residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

d) En caso de que transcurriese el plazo de diez años sin haberse producido alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, no será exigible autoliquidar la ganancia.

Ejercicio de la opción para aplicar las especialidades

• La opción por la aplicación de las especialidades anteriores se ejercitará por el contribuyente mediante comunicación a la Administración tributaria a través del modelo 113, aprobado por Orden HAP/2835/2015, de 28 de diciembre (BOE del 30) en el que se hará constar, entre otros datos, los siguientes:

– Identificación de las acciones o participaciones que dan lugar a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

– Valor de mercado de las acciones o participaciones.

– Estado al que se traslada la residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones en el domicilio.

• La comunicación deberá presentarse en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del IRPF correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

c) Especialidades por cambio de residencia a un país o territorio considerado como paraíso fiscal

Cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición conforme artículo 8.2 de la Ley del IRPF se aplicarán las siguientes **especialidades**:

a) Las ganancias patrimoniales **se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español**, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo de dicho período impositivo.

b) En caso de que se **transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición,** para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo.

Caso práctico

Don J.P.C. ha realizado durante el ejercicio 2018 las siguientes operaciones con trascendencia fiscal:

- El día 03-03-2018 enajenó 11,2568 participaciones en el fondo de inversión mobiliario "X", NIF. G83000000, por 15.800 euros, descontados los gastos inherentes a la transmisión satisfechos por el mismo. Dichas participaciones fueron adquiridas el 10-05-2004 por un importe de 15.000 euros, incluidos los gastos de la adquisición.
- El día 01-07-2018 realizó la venta de un piso, sito en la calle Toledo, número 10, de Madrid, por un importe de 150.000 euros, abonando en concepto de Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana 1.900 euros.

  Dicho piso fue adquirido el día 20-12-1994 por un importe equivalente a 90.000 euros, siendo ésta la cantidad declarada como base imponible a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Los gastos inherentes a la adquisición satisfechos por el adquirente en enero de 1995, en concepto de notaría, registro e Impuesto sobre Transmisiones ascendieron a un importe equivalente a 8.000 euros.

  El valor catastral del piso en el ejercicio 1994 ascendía a un importe equivalente a 27.000 euros, de los que el 40 por 100 correspondían al valor del suelo. Don J.P.C. tuvo arrendado dicho piso en los años 1995 y 1996. La referencia catastral del inmueble es 0042807VK4704A0003KI.
- El día 16-07-2018 procede a la transmisión de 1.000 acciones de T.S.A., que cotiza en Bolsa, obteniendo un importe 12.000 euros, una vez descontados los gastos inherentes a la venta. Dichas acciones fueron adquiridas el 25-05-2015, por un importe de 16.800 euros, incluidos los gastos accesorios a dicha adquisición.
- El día 16-08-2018 procede a adquirir 1.000 acciones homogéneas de T.S.A., por 16.500 euros, incluidos los gastos accesorios de adquisición.
- El día 23-06-2009 adquirió participaciones preferentes emitidas originalmente por una Caja de Ahorros por importe de 15.500 euros. En febrero de 2012 aceptó una oferta de compra de dichos valores por un importe equivalente del 100 por 100 de su valor nominal, que se aplicó a la simultánea suscripción de 5.000 acciones del banco Z.K en que se integró el negocio financiero de la Caja de Ahorro. El 14-11-2018 vende la totalidad de las acciones por importe de 6.560 euros.

Determinar el importe y calificación de las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por el contribuyente en el ejercicio 2018, teniendo en cuenta que no se ha realizado desde 1 de enero de 2015 transmisión de elementos patrimoniales a cuya ganancia le fuera aplicable la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF.

Solución:

1. Transmisión de participaciones del fondo de inversión mobiliaria "X":

- Valor de transmisión	15.800,00
- Valor de adquisición	15.000,00
- Ganancia patrimonial	800,00

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial:

Al proceder la ganancia patrimonial de la transmisión de participaciones de un fondo de inversión mobiliario debe declararse en el subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de Inversión)" del apartado G_2 de la página 11 de la declaración.

2. Transmisión del piso:

- Valor de transmisión (150.000 – 1.900) (1)	148.100,00
- Valor de adquisición (2)	96.380,00
- Ganancia patrimonial (148.100,00 – 96.380,00)	51.720,00
- Ganancia patrimonial reducible (generada hasta 19-01-2006) (51.720 x 4.049) ÷ 8.594 (3)	24.367,50
- Nº de años de permanencia a 31-12-1996	3 años
- Reducción por coeficientes de abatimiento (24.367,50 x 11,11%)	2.707,23
- Ganancia patrimonial reducida (51.720,00 – 2.707,23)	49.012,77

Solución (continuación):

Calificación y declaración de la ganancia patrimonial:

Al derivar la ganancia patrimonial de una transmisión de un elemento patrimonial (inmueble) se integra en la base imponible del ahorro y debe declararse dentro del subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales" dentro del apartado G_2 de la página 12 de la declaración.

3. Venta de acciones con recompra de valores homogéneos:

- Valor de transmisión 12.000,00
- Valor de adquisición 16.800,00
- Pérdida patrimonial 4.800,00

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial:

Al derivar la pérdida patrimonial de una transmisión de acciones negociadas en mercados oficiales (a integrar en la base imponible ahorro), debería declararse en el subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones o participaciones negociadas" del apartado G_2 de la página 11 de la declaración. Ahora bien, al haberse producido una recompra de acciones homogéneas dentro del plazo fijado por la Ley (dos meses), no podrá efectuarse la integración de esta pérdida en la declaración del propio ejercicio, sino en la del ejercicio en que se proceda a la transmisión total o parcial de las acciones adquiridas.

4. Venta de acciones recibidas por canje de valores de participaciones preferentes

- Valor de transmisión 6.560,00
- Valor de adquisición 15.500,00
- Pérdida patrimonial 8.940,00

Calificación y declaración de la pérdida patrimonial:

Al derivar la pérdida patrimonial de una transmisión de acciones negociadas en mercados oficiales que se recibieron por canje de valores de participaciones preferentes (a integrar en la base imponible del ahorro), deberá declararse en el subapartado "Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones o participaciones negociadas" del apartado G_2 de la página 11 de la declaración.

Notas:

(1) Del valor de transmisión se ha deducido la cantidad abonada en concepto de Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

2) El valor de adquisición se determina de la siguiente forma:

- Importe real de la adquisición: (90.000) .... +90.000,00
- Gastos y tributos: (8.000) .... +8.000,00
- Amortización año 1995 y 1996: [(1,5% s/90.000 x 0,6) x 2] .... –1. 620,00

Total valor de adquisición 96.380,00

Las amortizaciones correspondientes a los ejercicios 1995 y 1996 se han calculado sobre el valor del piso a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, excluido el valor correspondiente al suelo. Dicho valor, de acuerdo con las especificaciones contenidas en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, representa el 40 por 100 del total. Asimismo, se ha utilizado el porcentaje del 1,5 por 100 para calcular dichas amortizaciones al ser éste el que correspondía de acuerdo con lo dispuesto en el anterior Reglamento del Impuesto.

(3) La ganancia patrimonial generada hasta el 19-01-2006, se ha determinado distribuyendo la ganancia patrimonial total entre el número de días existente entre la fecha de adquisición del piso (20-12-1994) y el 19-01-2006, que asciende a 4.049 días, respecto del número total de días que el piso ha permanecido en el patrimonio del contribuyente, es decir, entre los días 20-12-1994 y 01-07-2018, que asciende a 8.594 días.

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 11 del Modelo D-100)

G2 Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (a integrar en la base imponible del ahorro)

1. Declaración de la transmisión de participaciones del fondo de inversión con periodo de generación superior a un año.

• Aplicación de la disposición transitoria 9.ª de la Ley del Impuesto (datos adicionales a efectos del límite)

Cumplimentar este apartado únicamente si durante el ejercicio se hubieran efectuado transmisiones a las que se aplique la de D.T. 9.ª.

Contribuyente a quien corresponde	0308	
Valor total acumulado de transmisión sobre el que se ha aplicado D.T. 9.ª en el ejercicio 2015, 2016 y 2017	0309	

• Ganancias y pérdidas patrimoniales sometidas o no a retención o ingreso a cuenta derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva (sociedades y fondos de Inversión), así como las derivadas de sociedades cotizadas anónimas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI)

Acciones o participaciones transmitidas y titulares:		Sociedad / Fondo
Contribuyente titular de las acciones o participaciones	0310	Declarante
NIF de la sociedad o fondo de Inversión	0311	G83000000
Importe global de las transmisiones efectuadas en 2018	0312	15.800,00
Valor de transmisión destinado a constituir una renta vitalicia	0313	
Valor de transmisión al que resulta aplicable la D.T. 9.ª	0314	
Importe global de las adquisiciones	0315	15.000,00
Resultados: Ganancias patrimoniales	0316	800,00
Ganancias exentas por reinversión de rentas vitalicias	0317	
Parte de las ganancias patrimoniales susceptibles de reducción (D.T. 9.ª de la Ley del Impuesto)	0318	
Reducción aplicable (D.T. 9.ª)	0319	
Ganancias patrimoniales reducidas no exentas ([0316] – [0317] – [0319])	0320	800,00
Pérdidas patrimoniales	0321	
Pérdidas patrimoniales imputables a 2018	0322	
Suma de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva o SOCIMI (suma de las casillas [0320])	0324	800,00
Suma de pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva o SOCIMI (suma de las casillas [0322])	0325	

2. Declaración de la venta de acciones adquiridas en el año con recompra de valores homogéneos de la transmisión acciones recibidas por canje de participaciones preferentes.

• Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones negociadas

Acciones transmitidas y titulares:		Entidad emisora		Entidad emisora
Contribuyente titular de los valores transmitidos	0326	Declarante	0326	Declarante
Denominación de los valores transmitidos (entidad emisora)	0327	Accs. T.S.A.	0327	Accs.Z.K
Importe global de las transmisiones efectuadas en 2018	0328	12.000,00	0328	6.560,00
Valor de transmisión destinado a constituir una renta vitalicia	0329		0329	
Valor de transmisión al que resulta aplicable la D.T. 9.ª	0330		0330	
Valor de adquisición global de los valores transmitidos	0331	16,800,00	0331	15.500,00
Resultados: Ganancias patrimoniales	0332		0332	
Ganancias exentas por reinversión en rentas vitalicias	0333		0333	
Parte de las ganancias patrimoniales susceptibles de reducción (D.T. 9.ª)	0334		0334	
Reducción aplicable (D.T. 9.ª)	0335		0335	
Ganancias patrimoniales reducidas no exentas ([0332] – [0333] – [0335])	0336		0336	
Pérdidas patrimoniales. Importe obtenido	0337	4.800,00	0337	8.940,00
Pérdidas patrimoniales. Importe computable	0338	0,00	0338	8.940,00

Suma de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones negociadas (suma de las casillas [0336])	0339	
Suma de pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de acciones negociadas (suma de las casillas [0338])	0340	

(página 12 del Modelo D-100)

3. Declaración de la transmisión del inmueble con periodo de generación superior a un año.

G2 Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales (a integrar en la base imponible del ahorro) (continuación)

• Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales

Titularidad y datos del elemento patrimonial transmitido:

	Casilla	Elemento patrimonial
Contribuyente titular del elemento patrimonial transmitido	0356	Declarante
Tipo de elemento patrimonial. Clave	0358	3
En caso de inmuebles: Situación. Clave	0359	1
Referencia catastral	0360	0042807VK4704A0003KI

Imputación temporal: opción criterio operaciones a plazos o con precio aplazado. Consigne una "X" 0357

Fechas y valores de transmisión y de adquisición:

Fecha de transmisión (día, mes y año)	0361	01 07 2016
Fecha de adquisición (día, mes y año)	0362	20 12 1994
Valor de transmisión	0363	148.100,00
Valor de transmisión destinado a constituir una renta vitalicia	0364	
Valor de transmisión de la vivienda habitual susceptible de reinversión a efectos de la exención por reinversión en vivienda habitual	0365	
Valor de transmisión susceptible de reducción (D.T. 9.ª)	0366	148.100,00
Valor de adquisición	0367	96.380,00

Si la diferencia [0363] – [0367] es negativa:

Pérdida patrimonial obtenida: diferencia ([0363] – [0367]) negativa	0368	
Pérdida patrimonial imputable a 2018	0369	

Si la diferencia [0363] – [0367] es positiva:

Ganancia patrimonial obtenida: diferencia ([0363] – [0367]) positiva	0370	51.720,00
Ganancia exenta 50 por 100 (sólo determinados inmuebles urbanos)	0371	
Ganancia exenta por reinversión en rentas vitalicias	0372	
Ganancia exenta por reinversión en vivienda habitual	0373	
Ganancia exenta por reinversión en entidades de nueva o reciente creación	0374	
Ganancia no exenta ([0370] – [0371] – [0372] – [0373] – [0374])	0375	51.720,00

Elementos no afectos a actividades económicas:

Parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción (D.T. 9.ª)	0376	24.367,50
N.º de años de permanencia hasta el 31-12-1994, en su caso	0377	1
Reducción aplicable (D.T. 9.ª de la Ley del Impuesto)	0378	2.707,23
Ganancia patrimonial reducida no exenta ([0375] – [0378])	0379	49.012,77
Ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2018	0380	49.012,77

Elementos afectos a actividades económicas:

Parte de la ganancia patrimonial susceptible de reducción (D.A. 7.ª)	0381	
Reducción (licencia municipal autotaxis en estimación objetiva D.A. 7.ª))	0382	
Ganancia patrimonial reducida ([0375] – [0382])	0383	
Ganancia patrimonial reducida no exenta imputable a 2018	0384	

Suma de pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales (suma de las casillas [0369])	**0385**	
Suma de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas (suma de las casillas [0380])	**0386**	49.012,77
Suma de ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones de otros elementos patrimoniales afectos a actividades económicas (suma de las casillas [0384])	**0387**	

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES

USUFRUCTO Y DESMEMBRAMIENTO DE LA PROPIEDAD

Conceptos	**Propiedad plena:** Artículo 348 del Código civil: "La propiedad es el derecho de gozar y disponer de una cosa, sin más limitaciones que las establecidas en las leyes". **Desmembramiento del dominio:** El desmembramiento del pleno dominio (la propiedad) conlleva la separación de las facultades que integran el derecho de propiedad mediante la constitución de derechos reales de disfrute sobre el bien (derecho de usufructo, derechos de uso y habitación y servidumbres) y el derecho de nuda propiedad. **Usufructo:** El derecho de usufructo concede la facultad de uso, disfrute y aprovechamiento de bienes ajenos sin alterar su forma ni su sustancia (artículos 467a 522 Código civil). **Nuda propiedad:** La nuda propiedad constituye el derecho a disfrutar plenamente de la propiedad del bien cuando se extinga el usufructo. Mientras perdure el usufructo el nudo propietario únicamente tiene la facultad de disposición sobre el bien pero no el uso, disfrute y aprovechamiento del mismo.
Desmembramiento del dominio	▪ **El propietario se reserva la nuda propiedad y constituye a favor de un tercero un derecho de usufructo:** la persona a favor de la que se constituye el usufructo como beneficiario debe tributar por ITP o ISD (en función de que la constitución del usufructo a su favor haya sido a título oneroso o lucrativo). El propietario obtiene en el IRPF por la constitución del usufructo rendimientos de capital inmobiliario. ▪ **El propietario transmite la nuda propiedad y se reserva el usufructo:** El adquirente de la nuda propiedad debe tributar por la transmisión por ITP o ISD (en función del carácter oneroso o gratuito de la transmisión) y el propietario está sujeto en el IRPF por la ganancia o pérdida patrimonial generada por dicha transmisión. Sin embargo, no se produce tributación ni hecho imponible alguno por el derecho de usufructo que permanece en poder de su propietario. ▪ **El propietario constituye el usufructo y transmite la nuda propiedad a diferentes personas:** Cada uno de los adquirentes deben tributar por ITP o ISD (en función del carácter oneroso o gratuito) por la constitución de usufructo, y por la transmisión de la nuda propiedad. El propietario, salvo en los casos de sucesión mortis causa, obtiene en el IRPF por la constitución del usufructo rendimientos de capital inmobiliario y por la transmisión de la nuda propiedad en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial.
Usufructo	**Valoración de los derechos de usufructo** (Artículos 49 y 51 Reglamento del ISD y artículos 10 texto refundido de la Ley del ITPAJD) ▪ **Usufructo temporal**: Se reputará proporcional al valor total de los bienes sobre que recaiga, en razón de un 2 por 100 por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100. No se computarán las fracciones de tiempo inferiores al año, si bien el usufructo por tiempo inferior a un año se computará en el 2 por 100 del valor de los bienes. ▪ **Usufructo vitalicio:** Se estimará que el valor es igual el 70 por 100 del valor total de los bienes cuando el usufructuario cuente menos de veinte años, minorándose el porcentaje en la proporción de un 1 por 100 por cada año más, con el límite mínimo del 10 por 100. (Regla práctica para el cálculo del usufructo: restar al número 89 la edad usufructuario. El resultado de esta operación nos da el porcentaje del valor del usufructo: [(89 - edad del usufructuario) / 100]) ▪ **Otros tipos de usufructo:** - Usufructos vitalicios que a su vez son temporales (Artículo 49.c) Reglamento del ISD) - Usufructo en favor de persona jurídica (Artículo 49.d) Reglamento del ISD) - Usufructo con condición resolutoria distinta de la vida del usufructuario (Artículo 51.7 Reglamento del ISD) - Usufructo sucesivo (Artículo 51.5 Reglamento del ISD) - Usufructo constituido en favor de cónyuges (Artículo 51.5 Reglamento del ISD)
Nuda propiedad	El valor de la nuda propiedad se computará por la diferencia entre el valor del usufructo y el valor total de los bienes.

<table>
<tr><th colspan="5">USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES I.R.P.F</th></tr>
<tr><th colspan="5">CONSTITUCIÓN DEL USUFRUCTO</th></tr>
<tr><th colspan="3">Modos de constituirse</th><th>Propietario que constituye el usufructo</th><th>Persona a favor del que se constituye el usufructo</th></tr>
<tr>
<td rowspan="3">A favor de un tercero
Se produce el desmembramiento del pleno dominio en nuda propiedad y usufructo. El propietario crea “ex novo” el derecho de usufructo que no existía con anterioridad por lo que no se transmite, sino que se constituye.</td>
<td colspan="2">A título oneroso
Por actos inter vivos (venta por precio)</td>
<td>Rendimientos de capital inmobiliario (IRPF):
▪ Importe que por todos los conceptos le satisfaga la persona a favor de la que se constituya el derecho
Si la persona a favor de la que se constituya el derecho es el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, el rendimiento neto total no podrá ser inferior a la renta imputada derivada de dicho inmueble (artículo 85 Ley del IRPF)
▪ Si constituye un usufructo vitalicio a favor del tercero se podrá aplicar la reducción del 30% por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. [artículo 23.3 de la Ley del IRPF y 15.c) de su Reglamento]</td>
<td rowspan="3">El titular del derecho de usufructo (y no el nudo propietario) es el que tiene el derecho de uso y disfrute y percibe los frutos del bien por lo que a él se atribuyen las siguientes rentas en el IRPF:
A) Si arrienda o cede el inmueble: Rendimientos de capital inmobiliario.
Para el calculo del rendimiento neto de capital inmobiliario debe tenerse en cuenta que la amortización fiscalmente deducible es la que corresponda al derecho de usufructo [artículo 23.1.b) de la Ley del IRPF y 14.3 de su Reglamento], que será:
- Usufructo temporal: coste de adquisición entre el nº de años de duración
- Usufructo vitalicio: 3% del coste de adquisición satisfecho
B) Si el inmueble está a su disposición y no se arrienda o cede: Imputación de rentas inmobiliarias.
- El 2 %, con carácter general. Dicho porcentaje debe aplicarse sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del IBI del ejercicio.
- El 1,1 % en los siguientes supuestos:
a) Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.
b) Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.</td>
</tr>
<tr>
<td rowspan="2">A título gratuito</td>
<td>Por actos inter vivos</td>
<td rowspan="2">A) Si puede acreditar que la constitución del usufructo fue a título gratuito o si por la constitución del derecho de usufructo tributó el usufructario en el ISD.
- Por actos inter vivos (donación): Obtiene rendimientos de capital inmobiliario que, al acreditarse la gratuidad, se limitan a la imputación del rendimiento neto previsto en el artículo 85 de la Ley del IRPF durante cada uno de los años de duración del usufructo
- Por mortis causa: No tributa en el IRPF
B) Si no puede acreditarse que fue a título gratuito
Salvo prueba en contrario, se presume que la constitución del derecho de usufructo es retribuida (artículo 6.5 Ley del IRPF) por lo que da lugar a la obtención de rendimientos de capital inmobiliario, que deben valorarse, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley del IRPF, por el valor normal en el mercado, sin perjuicio de la aplicación de de la reglas de rendimiento mínimo en el caso de constitución del usufructo a favor del cónyuge o de un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive (artículo 24 de la Ley del IRPF) o de la aplicación de reducción del 30% por rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo en caso de usufructo vitalicio (artículo 15 del Reglamento IRPF).</td>
</tr>
<tr>
<td>Por actos mortis causa
■ Sucesión intestada (usufructo viudal)
■ Testamento</td>
</tr>
</table>

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES I.R.P.F

TRANSMISIÓN DEL USUFRUCTO

<table>
<tr><th colspan="2">Modos de transmitirse</th><th>Titular del derecho de usufructo</th><th>Persona que lo adquiere (usufructuario)</th></tr>
<tr>
<td rowspan="2">A favor de un tercero distinto del nudo propietario
El usufructuario transmite su derecho.
Si se trata de un usufructo vitalicio el usufructo subsistirá hasta que fallezca la persona sobre la que se constituyó el usufructo (la usufructuaria original).
Si se trata de un usufructo temporal por el tiempo que reste desde que se constituyó originalmente hasta su extinción.</td>
<td>A título oneroso
Por actos inter vivos
(venta por precio)</td>
<td rowspan="2">Obtendrá en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre:
■ Valor de transmisión
(+) Importe real de la transmisión (o valor de transmisión a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si la transmisión es a titulo gratuito).
(–) Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.
■ Valor de Adquisición (la fecha de adquisición será la de constitución de usufructo a su favor)
(+) Importe real de la adquisición (o valor de adquisición a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si se la adquisición fue titulo gratuito).
(+) Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos.
(+) Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente
(–) Por los ejercicios en los que los bienes inmuebles sobre la que se constituyó el usufructo estuvieron arrendados o cedidos y por lo que se obtuvo rendimientos de capital inmobiliario (artículo 40.1 del Reglamento del IRPF): importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto. Con el límite de los rendimientos íntegros obtenidos por dicho arrendamiento.
<u>Amortizaciones del derecho de usufructo</u> (artículo 14 Reglamento del IRPF):
- Usufructo temporal: coste de adquisición ÷ número de años de duración del mismo
- Usufructo vitalicio: coste de adquisición x 3%
(–) Por los ejercicios en los que los bienes inmuebles sobre la que se constituyó el usufructo estuvieron a disposición del usufructuario y no arrendados o cedidos (artículo 37.1.k) de la Ley del IRPF) :el valor de adquisición deberá minorarse proporcionalmente al tiempo de uso.
- Usufructo temporal: coste de adquisición ÷ número de años de duración del mismo
- Usufructo vitalicio: coste de adquisición x 3%
■ Coeficientes de abatimiento (DT 9ª de la Ley del IRPF) Derechos reales de goce o disfrute sobre inmuebles adquiridos antes del 31 de diciembre de 1994. Ha concretarse cual es la fecha de adquisición, que estará en función del negocio jurídico en cuya virtud se constituyó el usufructo.</td>
<td rowspan="2">El usufructuario es el que tiene el derecho de uso y disfrute y percibe los frutos del bien por lo que a él se atribuyen las siguientes rentas en el IRPF:
A) Si arrienda o cede el inmueble: Rendimientos de capital inmobiliario.
Para el calculo del rendimiento neto de capital inmobiliario debe tenerse en cuenta que la amortización fiscalmente deducible es la del derecho de usufructo ([artículo 23.1.b) de la Ley del IRPF y 14.3 de su Reglamento] que será:
- Usufructo temporal: coste de adquisición entre el nº de años de duración
- Usufructo vitalicio: 3% del coste de adquisición satisfecho
B) Si el inmueble está a su disposición y no se arrienda o cede: Imputación de rentas inmobiliarias
- El 2 %, con carácter general. Dicho porcentaje debe aplicarse sobre el valor catastral del inmueble que figure en el recibo del IBI del ejercicio.
- El 1,1 % en los siguientes supuestos:
a) Inmuebles cuyos valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores.
b) Inmuebles que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), carecieran de valor catastral o éste no haya sido notificado al titular.</td>
</tr>
<tr><td>A título gratuito
Por actos inter vivos
Por actos mortis causa (usufructo temporal)</td></tr>
<tr>
<td rowspan="2">A favor del nudo propietario</td>
<td>A título oneroso</td>
<td colspan="2" rowspan="2">Determina la consolidación del dominio y la plena propiedad sobre el inmueble en el nudo propietario (Ver consolidación del dominio)</td>
</tr>
<tr><td>A título gratuito</td></tr>
</table>

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES I.R.P.F

EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO Y CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO

Extinción del usufructo	Efecto	Usufructuario	Nudo propietario
Por muerte del usufructuario si no es sucesivo (usufructo vitalicio) (1)	**Consolidación automática del dominio en el nudo propietario**	Artículo 33.3.b) de la Ley del IRPF: Se estima que no existe ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente. Por tanto, **no tributa en IRPF**	En la extinción del usufructo y consiguiente consolidación del dominio se exigirá el impuesto que corresponda según el **título de constitución del usufructo**. ▪ Por transmisión onerosa: Tributará por el Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales (ITP). Se exige al nudo propietario una liquidación por el valor del usufructo que ingresa en su patrimonio, el cual es el resultado de aplicar al nuevo valor que el bien pueda tener en el momento de la consolidación del dominio, el porcentaje que correspondió al usufructo en el momento de la desmembración, por el que no ha pagado el impuesto. No obstante, si el tipo de gravamen hubiese variado desde aquel momento, se aplica el nuevo que esté vigente en el momento de la consolidación. ▪ Por transmisión lucrativas: Tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) aplicando el tipo medio efectivo del gravamen correspondiente a la desmembración del dominio, y en función del valor que tenía el usufructo en ese momento (en el de la desmembración del dominio). **No tributa en el IRPF por la consolidación.** El propietario que consolida el dominio obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)
Por vencimiento del plazo por el que se constituyó si es a término (usufructo temporal)	**Consolidación automática del dominio en el nudo propietario**	Se genera en el IRPF una pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión, que será cero y el valor de adquisición *(Véase valor de adquisición en la transmisión del usufructo- Cuadro III. Usufructo sobre bienes inmuebles)*	
Por renuncia del usufructuario	**Consolidación del dominio en el nudo propietario**	Se genera en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición (Véase valor de transmisión y de adquisición en la transmisión del usufructo) La renuncia de un usufructo ya aceptado, aunque sea pura y simple, se considerará a efectos fiscales **como donación del usufructuario al nudo propietario**. **Coeficientes de abatimiento (DT 9ª de la Ley del IRPF):** No resultarán de aplicación, en la medida que no se trataría de la transmisión de un elemento patrimonial, sino de una renuncia a un derecho, con independencia de la misma suponga la consolidación del pleno dominio en el nudo propietario.	Al extinguirse el usufructo por causa distinta al cumplimiento del plazo o a la muerte del usufructuario, el adquirente (el nudo propietario) deberá tributar por el valor mas alto que resulte de las liquidaciones que procedan por: ▪ La renuncia del usufructuario (negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo) que se considera como donación a efectos fiscales: Tributará por el ISD por el concepto de donación, o ▪ La pendiente por la desmembración del dominio (según el titulo por el que se constituyó el usufructo), en unos casos de origen inter vivos (ITP) y en otros de origen mortis causa (ISD, concepto Sucesiones). **No tributa en el IRPF por la consolidación.** El propietario que consolida el dominio obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)

(1) La extinción del usufructo por muerte del usufructuario no comporta una nueva adquisición por quien detenta la propiedad, sino que es el propio régimen legal de este derecho real de goce o disfrute el que establece que la muerte de usufructuario lo extingue (artículo 513.1º, Código Civil), recuperando el propietario las facultades de goce de las que se había visto privado en su constitución.

USUFRUCTO SOBRE BIENES INMUEBLES I.R.P.F

EXTINCIÓN DEL USUFRUCTO Y CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO (continuación)

Extinción del usufructo	Efecto	Usufructuario	Nudo propietario
Por reunión del usufructo y la nuda propiedad en una sola persona por causas distintas	**Consolidación del dominio en el usufructuario o en el nudo propietario derivada de un negocio jurídico (por donación o por transmisión onerosa)**	▪ Si el usufructuario transmite su derecho al nudo propietario: Obtendrá en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición (Véase valor de transmisión y de adquisición en la transmisión del usufructo) ▪ Si el usufructuario adquiere la nuda propiedad y consolida el dominio: Se exigirá el impuesto correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquiere la nuda propiedad. - Por transmisión onerosa: la consolidación tributará por el Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales (ITP). - Por transmisión lucrativa: la consolidación tributará por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por el concepto de donación. En este caso **no tributa en el IRPF por la consolidación** pero obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)	▪ Si el nudo propietario transmite su nuda propiedad a un 3º (al usufructuario): Obtendrá en el IRPF una ganancia o pérdida patrimonial por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de la nuda propiedad. ▪ Si el nudo propietario adquiere el usufructo y consolida el dominio. Se exigirá el impuesto correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud adquirió la nuda propiedad. - Por transmisión onerosa: la consolidación tributará por el ITP - Por transmisión lucrativas: la consolidación tributará por el ISD. La consolidación del dominio en el nudo propietario tributará por la mayor de las liquidaciones: entre la que se encuentre pendiente por la desmembración del dominio y la correspondiente al negocio jurídico en cuya virtud se extingue el usufructo. En este caso el nudo propietario que adquiere el usufructo y consolida el dominio **no tributa en el IRPF por la consolidación** pero obtendrá rendimientos de capital inmobiliario si arrienda o cede el bien o imputación de rentas inmobiliarias (salvo si pasa a constituir su vivienda habitual)

TRANSMISIÓN DEL BIEN INMUEBLE POSTERIOR A LA CONSOLIDACIÓN DEL DOMINIO

Supuesto que se analiza	CÁLCULO DE LA GANANCIA O PÉRDIDA PATRIMONIAL			
	ADQUISICIÓN		TRANSMISIÓN	
	Fecha de adquisición	**Valor de adquisición**	**Fecha de transmisión**	**Valor de transmisión**
Consolidación automática del dominio en el nudo propietario por muerte del usufructuario, vencimiento del plazo o renuncia al usufructo.	Fecha de la desmembración del dominio (constitución del usufructo)	■ **Si adquirió la nuda propiedad a título oneroso:** **(+)** Importe real de la adquisición de la nuda propiedad **(+)** Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos. **(+)** Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente y, además, el Impuesto sobre transmisiones patrimonales (ITP) de la liquidación del valor del usufructo	Fecha de la transmisión Teoría del título y el modo (título o contrato y la entrega o tradición del inmueble)	■ **Transmisión a título oneroso:** **(+)** Importe real de la transmisión **(-)** Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente
		■ **Si adquirió la nuda propiedad a título lucrativo:** **(+)** Valor de la nuda propiedad ISD **(+)** Valor del usufructo ISD **(+)** Inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos. **(+)** Gastos y tributos inherentes a la adquisición (excepto intereses), satisfechos por el adquirente y Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) de la liquidación del valor del usufructo.		■ **Transmisión a título lucrativo:** **(+)** Valor de transmisión a efectos del ISD **(-)** Gastos y tributos inherentes a la transmisión satisfechos por el transmitente.

Excesos de adjudicación en la extinción del condominio
Resolución del TEAC de 7 de junio de 2018

Adjudicaciones	Valor del inmueble en la fecha de extinción del condominio	Tributación
Las adjudicaciones se corresponden con la cuota de titularidad de cada comunero	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	No existe alteración patrimonial para ninguno de los comuneros y, por tanto, no se produce ganancia o pérdida patrimonial. Artículo 33.2 Ley del IRPF
	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	
El inmueble al resultar indivisible o desmerecer mucho con la división se adjudica en su totalidad a uno de los comuneros con obligación de compensar en metálico a los restantes	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	▪ Comunero al que se adjudica en su totalidad el inmueble y compensa en metálico a los demás: AJD por el valor del inmueble que recibe. No hay exceso de adjudicación. ▪ Resto de los comuneros que transmiten sus cuotas indivisas de participación a cambio de precio: Dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento de valor **no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título oneroso**
	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	▪ Comunero al que se adjudica en su totalidad el inmueble y compensa en metálico a los demás: AJD por el valor del inmueble que recibe. No hay exceso de adjudicación. ▪ Resto de los comuneros que transmiten sus cuotas indivisas de participación a cambio de precio: Se generaría para ellos **una ganancia patrimonial a título oneroso**
Se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	▪ Comunero al que se adjudica en su totalidad el inmueble y compensa en metálico a los demás: ITP por el exceso de adjudicación. ▪ Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación: Dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento de valor **no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título lucrativo**
	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	▪ Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación. ITP por el exceso de adjudicación. ▪ Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación: Se generaría para ellos **ganancia patrimonial a título lucrativo por la** parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit
Se divide entre los comuneros sin respetar la cuota de titularidad de cada uno pero compensando en metálico estas diferencias	**Igual** al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	▪ Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación. ITP por el exceso de adjudicación ▪ Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación y compensación en metálico por el resto. Dado que el valor del inmueble no ha experimentado aumento de valor **no se generaría para ellos ganancia o pérdida patrimonial a título oneroso**
	Mayor al valor del inmueble cuando se constituyó el condominio	▪ Comunero/s que recibe una parte del inmueble superior a la que les correspondería por su cuota de participación. **ITP por el exceso de adjudicación** ▪ Comunero/s que reciben una parte del inmueble inferior a la que correspondería por su cuota de participación y compensación en metálico por el resto. Se generaría para ellos **una ganancia patrimonial a título oneroso por la** parte de cuota indivisa correspondiente a ese déficit compensada en metálico

Capítulo 12. Integración y compensación de rentas

Sumario

Introducción

La renta obtenida por el contribuyente a lo largo del período impositivo se ordena según el origen o fuente de la misma (Art. 6.2 Ley IRPF), en tres categorías fiscales:

- **Rendimientos.**
- **Imputaciones de rentas.**
- **Ganancias y pérdidas patrimoniales.**

Esta clasificación despliega sus efectos especialmente en la cuantificación de las rentas. Así:

- Los rendimientos netos se obtienen por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles, sin perjuicio de la aplicación de las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan.

- Las imputaciones de renta se cuantifican aplicando directamente los criterios y reglas establecidas legalmente.

- Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinan, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

Sin embargo, **a efectos del cálculo del impuesto,** las rentas obtenidas por el contribuyente en el período impositivo, se clasifican en los dos grupos siguientes:

1º Renta general (Arts. 44 y 45 Ley IRPF)

Este grupo comprende los siguientes componentes de la renta del contribuyente:

- **Rendimientos** del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario (exclusivamente los previstos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del IRPF. Es decir, entre otros, los derivados de la propiedad intelectual, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos y de la cesión del derecho a la explotación de la imagen) y los derivados del ejercicio de actividades económicas.

- **Imputaciones de rentas** inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de la cesión de derechos de imagen, de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales, de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de elementos patrimoniales.**

2º Renta del ahorro (Arts. 44 y 46 Ley IRPF)

La renta del ahorro está constituida por los siguientes componentes:

- **Rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de la Ley del IRPF**. Es decir, los derivados de la participación de fondos propios de cualquier tipo de entidad, los obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, los procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, así como las rentas derivadas de la imposición de capitales.

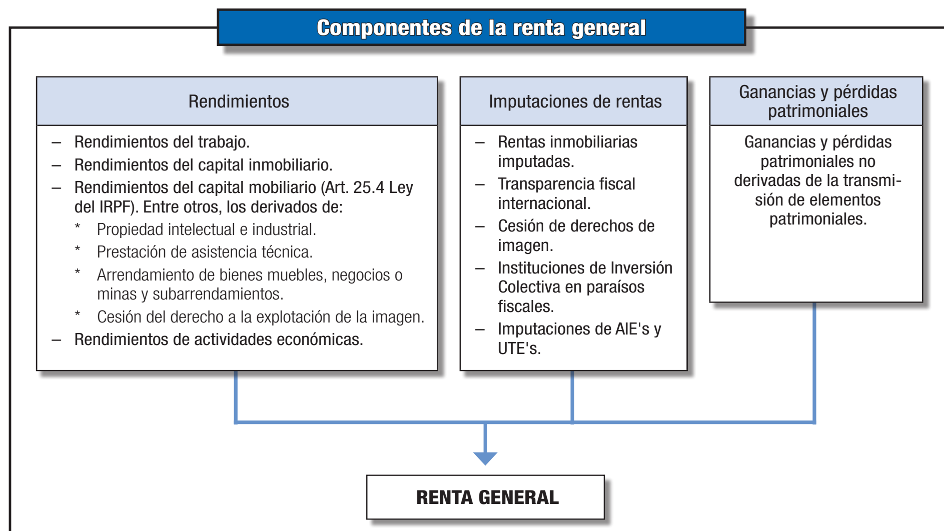
No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de la Ley del IRPF correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última. En las páginas 164 y s. del Capítulo 5 se contiene un ejemplo en el que se detallan

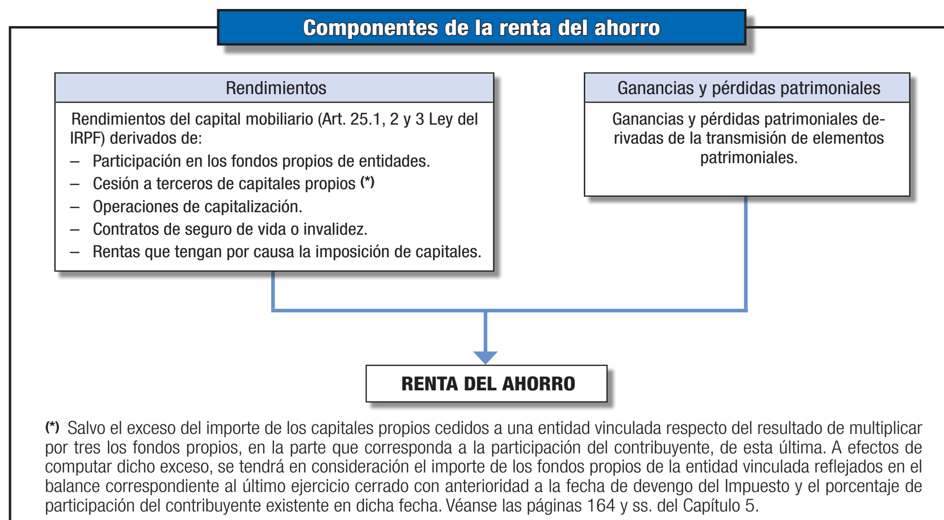
las operaciones necesarias para determinar la parte del rendimiento que debe integrarse en la base imponible general.

Téngase en cuenta que en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por 100.

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales**, con independencia del periodo de generación.

En los cuadros siguientes se recogen, de forma gráfica, los componentes de la renta general y de la renta del ahorro.





Reglas de integración y compensación de rentas

(Art. 47 Ley IRPF)

Como paso previo al cálculo del impuesto, debe procederse a la integración y compensación de las cuantías positivas y negativas de las rentas del contribuyente.

La integración y compensación de las rentas se efectúa dentro de cada uno de los grupos o partes en que las mismas se clasifican: renta general y renta del ahorro, conforme a las reglas y principios que a continuación se comentan, sin que pueda efectuarse integración y compensación alguna entre las rentas integrantes de cada uno de dichos grupos.

Como resultado de la aplicación de las reglas de integración y compensación de rentas se obtiene, respectivamente, la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Integración y compensación de rentas en la base imponible general (Art. 48, y disposición transitoria séptima.6 Ley IRPF)

La integración y compensación de rentas en la base imponible general se realiza en dos fases: la primera, tiene por objeto determinar la base imponible general obtenida en el propio período y, la segunda, compensar las partidas negativas obtenidas en el propio período o en ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación:

Fase 1ª. Determinación de la base imponible general obtenida en el período impositivo

a) Los rendimientos netos del trabajo, del capital inmobiliario, del capital mobiliario en los términos anteriormente comentados y de actividades económicas, cuyos resultados, en su caso, reducidos pueden ser positivos o negativos, **y las imputaciones de rentas** (inmobiliarias, de transparencia fiscal internacional, de cesión de derechos de imagen, de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales y de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas), cuyos resultados, en caso de que existan estas rentas, siempre deben ser positivos, con excepción de las derivadas de las agrupaciones de interés económico y de las uniones temporales de empresas que pueden imputar bases imponibles negativas, **se integran y compensan entre sí sin limitación alguna, obteniéndose un saldo total positivo o negativo**.

- **El saldo positivo** resultante se integra en la base imponible general, sin perjuicio de la compensación que más adelante se comenta.

- **El saldo negativo** debe compensarse con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas, en su caso, en el propio período.

  Estas ganancias y pérdidas patrimoniales son las que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales.

Si tras dicha compensación aún restase saldo negativo, éste se integrará con tal signo en la base imponible general.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de transmisiones de elementos patrimoniales se integran y compensan exclusivamente entre sí, **originando como resultado un saldo positivo** (importe de las ganancias superior al de las pérdidas) **o negativo** (importe de las pérdidas superior al de las ganancias).

- **El saldo positivo** se integra en la base imponible general.

- **El saldo negativo** debe compensarse con el saldo positivo de rendimientos e imputaciones de rentas obtenidas en el período impositivo, con el límite máximo del 25 por 100 de dicho saldo positivo.

El resto no compensado se compensará en los cuatro años siguientes en este orden:

- En primer lugar, con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de este mismo grupo que, en su caso, se obtengan.
- En segundo y último lugar, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, una vez minorado dicho saldo por la compensación del saldo negativo, si lo hubiera, de pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el ejercicio.

La compensación de los saldos negativos de pérdidas y ganancias patrimoniales del ejercicio y de ejercicios anteriores pendientes de compensación, **no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo** de los rendimientos e imputaciones de rentas antes de dichas compensaciones.

La compensación se efectuará en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y en ningún caso se efectuará esta compensación fuera del plazo de cuatro años mediante acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores

Las partidas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación pueden ser:

a) Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales correspondientes a los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

Estos saldos se compensan en la forma prevista para la compensación del saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales antes indicado, es decir:

- En primer lugar, con el saldo neto positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el propio ejercicio 2018, **hasta la cuantía máxima del importe de dicho saldo**.
- En segundo y último lugar, con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas, una vez minorado dicho saldo por la compensación del saldo negativo, si lo hubiera, de pérdidas y ganancias patrimoniales obtenidas en el ejercicio.

La compensación de los saldos negativos de pérdidas y ganancias patrimoniales del ejercicio y de ejercicios anteriores pendientes de compensación, **no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo** de los rendimientos e imputaciones de rentas antes de dichas compensaciones.

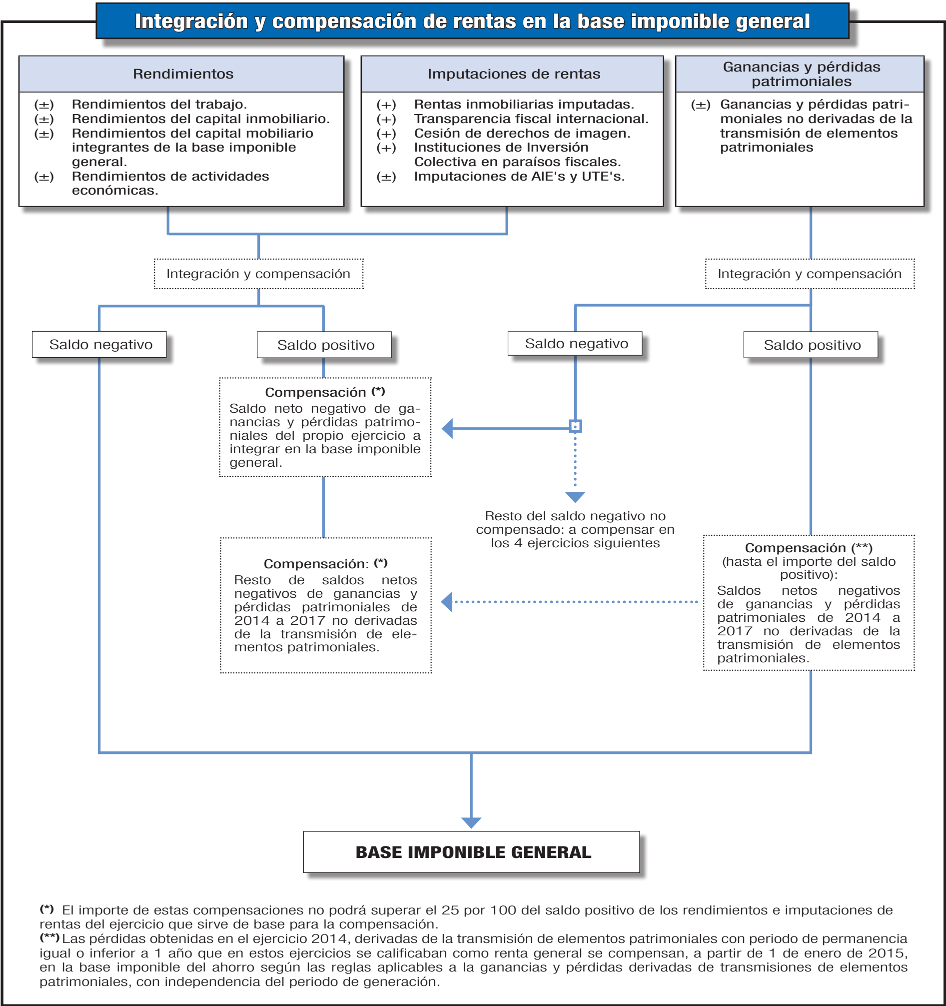
b) Saldos netos negativos de la base imponible general de ganancias y pérdidas patrimoniales correspondientes a 2014.

Para estos saldos negativos debe proceder a diferenciarse entre los siguientes componentes:

- La parte del **saldo negativo que no procede de transmisiones patrimoniales** que se compensa en la forma indicada en la letra a) anterior.
- **La parte del saldo negativo derivada de transmisiones de elementos patrimoniales con periodo de generación igual o inferior a un año pasan a compensarse** con el saldo positivo, correspondiente al periodo impositivo, de las ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro, según las reglas de integración y compensación que se comentan en el apartado "Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro" de la página 465 de este Capítulo.

■ ***Importante:*** *téngase en cuenta que a partir de 1 de enero de 2015 vuelven a formar parte de la renta del ahorro todas las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales cualquiera que sea el periodo de generación, desapareciendo la distinción que existió durante el ejercicio 2014 entre la ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales con periodo de permanencia en el patrimonio del contribuyente igual o inferior a un año (a integrar en la base imponible general) o superior a un año (a integrar en la base imponible del ahorro).*

Las operaciones comentadas se recogen, de forma gráfica, en el cuadro siguiente:



(*) El importe de estas compensaciones no podrá superar el 25 por 100 del saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio que sirve de base para la compensación.
(**) Las pérdidas obtenidas en el ejercicio 2014, derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con periodo de permanencia igual o inferior a 1 año que en estos ejercicios se calificaban como renta general se compensan, a partir de 1 de enero de 2015, en la base imponible del ahorro según las reglas aplicables a la ganancias y pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, con independencia del periodo de generación.

Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro (Art. 49, disposición adicional trigésimo novena.1; y disposición transitoria séptima.5 Ley IRPF)

La integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro se realiza, de forma similar a la comentada en el epígrafe anterior, en dos fases: la primera tiene por objeto determinar la base imponible del ahorro obtenida en el propio período impositivo y, la segunda compensar con el saldo positivo, en su caso, obtenido, las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores que estén pendientes de compensación.

Fase 1ª. Integración y compensación de rentas obtenidas en el período impositivo

a) Los rendimientos del capital mobiliario integrantes de la base imponible del ahorro (los derivados de la participación en fondos propios de entidades, de la cesión a terceros de capitales propios, de las operaciones de capitalización, de los contratos de seguros de vida o invalidez y las rentas que tengan por causa la imposición de capitales) **se integran y compensan exclusivamente entre sí en cada período impositivo**, originando como resultado un saldo positivo o negativo.

- **El saldo positivo** resultante de dicha compensación se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio de la compensación que más adelante se comenta.

- **El saldo negativo** se compensa con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales integrantes de la base imponible del ahorro, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite para 2018 del 25 por 100 de dicho saldo positivo.

  Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales, cualquiera que haya sido su periodo de permanencia, **se integran y compensan exclusivamente entre sí en cada período impositivo**, originando como resultado un saldo positivo o negativo.

- **El saldo positivo** resultante de dicha compensación se integra en la base imponible del ahorro, sin perjuicio del régimen de compensaciones que más adelante se comenta.

- **El saldo negativo** se compensará con el saldo positivo de los rendimientos del capital mobiliario integrantes de la base imponible del ahorro, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite para 2018 del 25 por 100 de dicho saldo positivo.

  Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

Las compensaciones anteriores deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo antes citado mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores.

Fase 2ª. Compensación de partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores con su respectivo saldo positivo de rendimientos o de ganancias y pérdidas del ejercicio 2018

Partidas negativas pendientes de ejercicios anteriores pendientes de compensación a 1 de enero de 2018

Las partidas negativas procedentes de ejercicios anteriores pendientes de compensación a 1 de enero de 2018 pueden ser:

a) ***Saldos negativos de rendimientos del capital mobiliario***

Incluye las siguientes partidas:

- Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario que **no deriven** de deuda subordinada o de participaciones preferentes de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro.

- Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario **que deriven** de deuda subordinada o de participaciones preferentes de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro.

  Comprende:

  - Rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de valores de deuda subordinada.
  - Rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros.
  - Rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los citados valores.

- Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario de 2015, 2016 y 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro.

b) ***Saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales***

Incluye las siguientes partidas:

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales que **no** deriven de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro.

▪ ***Recuerde:*** *dentro de estos saldos se incluyen, además, los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2014 derivados de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con un año o menos de antelación a la fecha de su transmisión.*

Respecto a estos últimos saldos ha de tenerse en cuenta que estas ganancias y pérdidas patrimoniales formaban parte, según la normativa en vigor en ese ejercicio, de la renta general y se integraban y compensaban en la base imponible general. No obstante, con la reforma operada en el Ley del IRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28) las cantidades que quedasen pendiente de compensar 1 de enero de 2015, pasan a compensarse desde esa fecha como ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio a integrar en la imponible del ahorro.

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales **que deriven** de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro.

  Comprende pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los citados valores.

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2015, 2016 y 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro.

Compensación

a) Con el **saldo positivo de rendimientos del capital mobiliario del ejercicio 2018**, una vez minorado dicho saldo por la compensación de pérdidas patrimoniales correspondientes al ejercicio 2018, se compensan a opción del contribuyente los siguientes saldos:

- Rendimientos negativos del capital mobiliario pendientes de compensación del 2014, no derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes
- Rendimientos negativos del capital mobiliario pendientes de compensación del 2014 derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes.
- Rendimientos negativos del capital mobiliario pendientes de compensación de los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

En relación a éstos últimos debe tener en cuenta que comprende todos los rendimientos negativos de capital mobiliario pendientes de compensación de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 incluidos las derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes ya que a tales rentas no les resulta de aplicación la regla especial de compensación de la disposición adicional trigésima novena de la Ley del IRPF pero sí la regla general de compensación del artículo 49 de la Ley del IRPF.

b) Con el saldo positivo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2018, una vez minorado dicho saldo por la compensación del saldo negativo, si lo hubiera, de rendimientos de capital mobiliario obtenidas en el ejercicio 2018, se compensan a opción del contribuyente los siguientes saldos:

- Pérdidas pendientes de compensación del ejercicio 2014 **no derivadas** de deuda subordinada o de participaciones preferentes
- Pérdidas pendientes de compensación del ejercicio 2014 **derivadas** de deuda subordinada o de participaciones preferentes.
- Pérdidas pendientes de compensación de los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

En relación a éstos últimos debe tener en cuenta que comprende todas las pérdidas patrimoniales pendientes de compensación de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 incluidas las derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes, ya que a tales rentas no les resulta de aplicación la regla especial de compensación de la disposición adicional trigésima novena de la Ley del IRPF, pero sí la regla general de compensación del artículo 49 de la Ley del IRPF.

En ningún caso se efectuará la compensación fuera del plazo de cuatro años, mediante la acumulación a saldos netos negativos o a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

- ***Atención:*** *el anexo "C" en el modelo de declaración recoge en relación con la integración y compensación de rentas la información relativa a las pérdidas y a los rendimientos de capital mobiliario negativos pendientes de compensar en los ejercicios siguientes.*

Fase 3ª. Procedimiento especial de compensación de la parte de los saldos negativos que procedan de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes correspondiente al ejercicio 2014

Sin perjuicio de lo anterior, se mantiene en 2018 un tratamiento específico y más favorable para la compensación de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015. En estos casos se procederá de la siguiente forma:

- Una vez efectuada la compensación prevista en el Fase 2ª anterior podrá compensarse el saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales de deuda subordinada o de participaciones preferentes no compensado en la fase anterior, procedentes del ejercicio 2014, con el resto del saldo positivo de rendimientos de capital mobiliario del ejercicio hasta el importe del saldo positivo.
- Del mismo modo, el saldo negativo de los rendimientos negativos derivados de deuda subordinada o de participaciones preferentes no compensado en la fase anterior, procedente del ejercicio 2014, podrá compensarse con el resto del saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio y hasta su importe.

Fase 4ª. Compensación del resto de saldos negativos pendientes de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 no compensados en las fases anteriores

Si hubiera saldos negativos de rendimientos de capital mobiliario de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 que no se hubieran compensado según lo indicado anteriormente, se podrán compensar con el saldo positivo restante, si lo hubiere, de ganancias patrimoniales del ejercicio 2018 hasta el límite del 25 por 100 del citado saldo positivo.

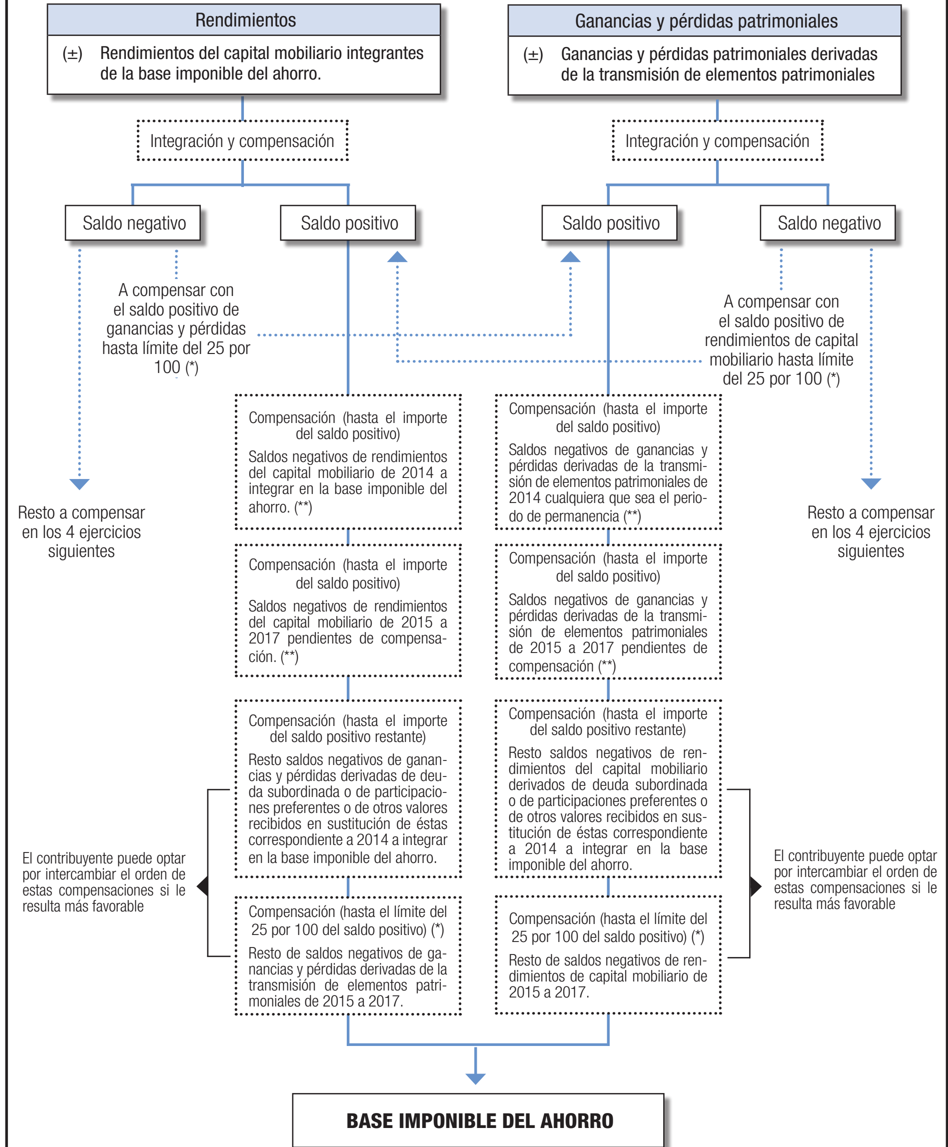
Esta compensación junto con la de los saldos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2018 no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo de ganancias y pérdidas de 2018.

Lo mismo sucederá si hubiera saldos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 que no se hubieran compensado, en cuyo caso, se podrán compensar con el saldo positivo restante, si lo hubiere, de rendimientos del capital mobiliario del ejercicio 2018, hasta el límite del 25 por 100 del citado saldo positivo.

Esta compensación junto con la de los saldos negativos de ganancias y pérdidas de 2018 que se compensen con el saldo positivo de rendimientos de capital mobiliario de 2018 no podrá superar conjuntamente el límite del 25 por 100 del saldo positivo de rendimientos de capital mobiliario de 2018 antes de compensaciones.

- ***Importante:*** *no obstante, el contribuyente podrá optar por intercambiar el orden de aplicación de las dos últimas compensaciones (Fase 3ª y 4ª), esto es, compensar primero el saldo negativo de rendimientos o de ganancias y pérdidas del ejercicio 2015, 2016 y 2017 con el saldo positivo restante, si lo hubiere, de ganancias o rendimientos del ejercicio 2018, respectivamente, hasta el límite del 25 por 100 del citado saldo positivo del ejercicio 2018 y, después, compensar los rendimientos o las pérdidas no compensados procedentes del ejercicio 2014 de deuda subordinada o preferentes, con el resto del saldo positivo de ganancias o rendimientos de capital mobiliario del ejercicio.*

Las operaciones comentadas se recogen, de forma gráfica, en el esquema de la página siguiente:



(*) El importe de estas compensaciones no podrá superar el 25 por 100 del saldo positivo de los rendimientos y el de ganancias y pérdidas del ejercicio que sirve de base para la compensación.

(**) En ambos casos se incluyen tanto los que no deriven de deuda subordinada o de participaciones preferentes o de otros valores recibidos en sustitución de éstas como los que sí deriven de estos valores.

Reglas de integración y compensación en tributación conjunta

En tributación conjunta serán compensables con arreglo a las normas anteriormente comentadas, las partidas negativas realizadas y no compensadas a 1 de enero de 2018 por los contribuyentes componentes de la unidad familiar, incluso aunque deriven de períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Las partidas negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables exclusivamente en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas de individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Caso práctico

Don A.P.G. ha obtenido en el año 2018 las siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo 50.000,00
- Rendimiento neto reducido de actividad económica .... –5.000,00
- Imputación de rentas inmobiliarias 300,00
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible general 4.500,00
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible general 9.600,00
- Rendimiento negativo de capital mobiliario .... –800,00
- Ganancia patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro 5.600,00
- Pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del ahorro 1.600,00

Asimismo, el contribuyente tiene pendiente de compensación las siguientes partidas procedentes de los ejercicios que se indican:

- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales **no** derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2014 600,00
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con periodo de generación igual o inferior a 1 año correspondientes a 2014 700,00
- Rendimientos del capital mobiliario negativos correspondientes a 2015 500,00
- Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2017 .... 2.100,00

Efectuar la integración y compensación de dichas rentas en la declaración del ejercicio 2018.

Solución:

1. **Integración y compensación de rentas en la base imponible general:**

   a) Rendimientos e imputaciones de rentas del ejercicio 2018:

   - Trabajo 50.000,00
   - Actividad económica .... –5.000,00
   - Imputación de rentas inmobiliarias 300,00

   Saldo neto 45.300,00

   b) Ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2018 a integrar en la base imponible general:

   - Ganancias 4.500,00
   - Pérdidas 9.600,00

   Saldo neto negativo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2018 (4.500 -9.600) .... **–5.100,00**

Solución (continuación):

c) Compensación del saldo negativo de pérdidas y ganancias patrimoniales del propio ejercicio 2018:

- Compensación del saldo neto negativo de 2018:.. 5.100,00

d) Compensación de partidas negativas de ejercicios anteriores:

- Compensación saldo neto negativo de 2014 **(1)** 600,00

Total compensaciones **(2)**.. 5.700,00

Base imponible general (45.300 – 5.700) 39.600,00

(1) Sólo se incluye el saldo neto negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales no derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales correspondientes a 2014 ya que en el caso del saldo negativo de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con periodo de generación igual o inferior a 1 año correspondientes a 2014, la disposición transitoria séptima.6 de la Ley del IRPF, en la redacción dada por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, ha establecido que los saldos negativos derivadas de pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales obtenidas en los períodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán en la base imponible del ahorro con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de ejercicio (que pasan a ser todas las derivadas de transmisiones patrimoniales cualquiera que sea su periodo de generación).

(2) El límite máximo de compensación de los saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2014 y de 2018 asciende conjuntamente a 11.325 (25 por 100 s/45.300).

2. Integración y compensación de rentas en la base del ahorro:

a) Ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2018 a integrar en la base imponible del ahorro:

- Ganancias 5.600,00
- Pérdidas.. 1.600,00

Saldo neto positivo de ganancias y pérdidas del ejercicio 2018 (5.600 – 1.600)................ 4.000,00

b) Compensación del saldo negativo de rendimientos de capital mobiliario del propio ejercicio 2018:

- Rendimientos negativos de capital mobiliario imputables a 2018 **(3)** 800,00

c) Compensación de saldo netos negativos de pérdidas y ganancias patrimoniales de ejercicios anteriores:

- Compensación saldo neto negativo de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales con periodo de generación igual o inferior a 1 año correspondientes a 2014 **(4)**.. 700,00
- Compensación saldo neto negativo de pérdidas 2017............................. 2.100,00
- Compensación saldo neto negativo de rendimientos de capital mobiliario procedentes de 2015 **(5)**... 200,00

Total... 3.000,00

Compensaciones a realizar (hasta el importe del saldo positivo): (800 + 3.000)..................... 3.800,00

Base imponible del ahorro (4.000 – 3.800) 200,00

(3) A partir de 2015 los rendimientos de capital mobiliario negativos del ejercicio se compensarán con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio de la base imponible del ahorro con el límite del 25 por 100 de dicho saldo positivo que asciende a 1.000 (25 por 100 s/4.000). Con ello se compensan todos los saldos pendientes.

(4) El saldo neto negativo que procede de ganancias o pérdidas patrimoniales de 2014 derivadas de transmisiones patrimoniales cualquiera que sea su periodo de generación que estén pendiente de compensar a 1 de enero de 2015 se compensan en la base imponible del ahorro. Por tanto, las pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con menos o más de un año de antelación que durante este ejercicio 2014 se integraron en la base imponible general pierden esa calificación originaria a efectos de la compensación para compensarse en la base imponible del ahorro.

(5) Los rendimientos de capital mobiliario negativo procedentes de 2015 pueden compensarse con el saldo positivo de ganancias y pérdidas patrimoniales del ejercicio 2018 hasta el límite conjunto del 25 por 100 de dicho saldo En este caso hasta 200 euros ya que la compensación del saldo negativo de los rendimientos de capital mobiliario del propio ejercicio 2018 ascendían a 800 y el límite a 1.000 euros (25 por 100 s/4.000).

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 13 del Modelo D-100)

G6 Integración y compensación de rentas

• Integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018

Ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible general:

Suma de ganancias patrimoniales ([0250] + [0290] + [0297] + [0306] + [0400])	0418	4.500,00
Suma de pérdidas patrimoniales ([0251] + [0307])	0419	9.600,00
Saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible general: Si la diferencia ([0418] - [0419]) es positiva	0420	
Saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible general: Si la diferencia ([0418] - [0419]) es negativa	0421	5.100,00

Ganancias y pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del ahorro:

Suma de ganancias patrimoniales ([0252] + [0324] + [0339] + [0354] + [0386] + [0387] + [0390] + [0393] + [0412])	0422	5.600,00
Suma de pérdidas patrimoniales ([0253] + [0325] + [0340] + [0355] + [0385] + [0396])	0423	1.600,00
Saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro: Si la diferencia ([0422] - [0423]) es positiva	0424	4.000,00
Saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro: Si la diferencia ([0422] - [0423]) es negativa	0425	

• Integración y compensación de rendimientos de capital mobiliario imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro

Saldo neto positivo del rendimiento del capital mobiliario imputable a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro ([0041] + [0246] + [0247])	0429	
Saldo neto negativo del rendimiento de capital mobiliario imputable a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro ([0041] + [0246] + [0247])	0430	800,00

H Base imponible general y base imponible del ahorro

• Base imponible general

Saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible general (traslade el importe de esta casilla)	0420	
Compensación (si la casilla [0420] es positiva y hasta el máximo de su importe):		
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2014 a 2017 no derivadas de transmisiones, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible general (Cumplimente el anexo C.1)	0431	
Saldo neto de los rendimientos a integrar en la base imponible general y de las imputaciones de renta ([0025] + [0060] + [0094] + [0095] + [0155] + [0180] + [0206] + [0245] + [0248] + [0249] + [0265] + [0270] + [0275] + [0280])	0432	45.300,00
Compensaciones (si la casilla [0432] es positiva):		
Saldo neto negativo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de 2018 a integrar en la base imponible general, con el límite del 25 por 100 del importe de la casilla [0432] (*) (traslade el importe de la casilla [0421] si procede)	0433	5.100,00
Resto de saldos netos negativos de las ganancias y pérdidas patrimoniales de 2014 a 2017 no derivadas de transmisiones, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible general, con el límite del 25 por 100 del importe de la casilla [0432] (*) (Cumplimente el anexo C.1) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0431])	0434	600,00
Base imponible general ([0420] – [0431] + [0432] – [0433] – [0434])	0435	39.600,00

(*) Además, la suma de los importes consignados en las casillas [0433] + [0434] no podrá superar el 25 por 100 del importe de la casilla [0432].

Cumplimentación en el impreso de declaración (página 14 del Modelo D-100)

H Base imponible general y base imponible del ahorro (continuación)

• Base imponible del ahorro

	Casilla	Importe
Saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro (traslade el importe de esta casilla)	0424	4.000,00
Compensaciones (si la casilla [0424] es positiva y hasta el máximo de su importe):		
Saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario imputables a 2018, a integrar en la base del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0424] (*) (traslade el importe de la casilla [0430] si procede)	0436	800,00
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0437	700,00
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro	0438	
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2015, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0439	
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2016, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0440	
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0441	2.100,00
Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario derivados de valores deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (saldo pendiente no compensado en la casilla [0448])	0442	
Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2015, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0424] (*) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0449]) (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0443	200,00
Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2016, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0424] (*) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0450]) (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0444	
Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0424] (*) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0451]) (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0445	

(*) *Además, la suma de los importes consignados en las casillas [0436] + [0443] + [0444] + [0445] no podrá superar el 25 por 100 del importe de la casilla [0424].*

	Casilla	Importe
Saldo neto positivo de los rendimientos del capital mobiliario imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro (traslade el importe de esta casilla)	0429	
Compensaciones (si la casilla [0429] es positiva y hasta el máximo de su importe):		
Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0429] (*) (traslade el importe de la casilla [0425] si procede)	0446	
Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario que no derive de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0447	
Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario que derive de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro	0448	
Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario, de 2015, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0449	
Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario, de 2016, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0450	
Saldos netos negativos de rendimientos del capital mobiliario, de 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0451	
Resto de saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendiente de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro (saldo pendiente no compensado en la casilla [0438])	0452	
Resto de saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2015, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0429] (*) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0439]) (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0453	
Resto de saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2016, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0429] (*) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0440]) (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0454	
Resto de saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 de [0429] (*) (saldo pendiente no compensado en la casilla [0441]) (Cumplimente el anexo C.1/C.2)	0455	

(*) *Además, la suma de los importes consignados en las casillas [0446] + [0453] + [0454] + [0455] no podrá superar el 25 por 100 del importe de la casilla [0429].*

	Casilla	Importe
Base imponible del ahorro ([0424] – [0436] – [0437] – [0438] – [0439] – [0440] – [0441] – [0442] – [0443] – [0444] – [0445] + [0429] – [0446] – [0447] – [0448] – [0449] – [0450] – [0451] – [0452] – [0453] – [0454] – [0455])	0460	200,00

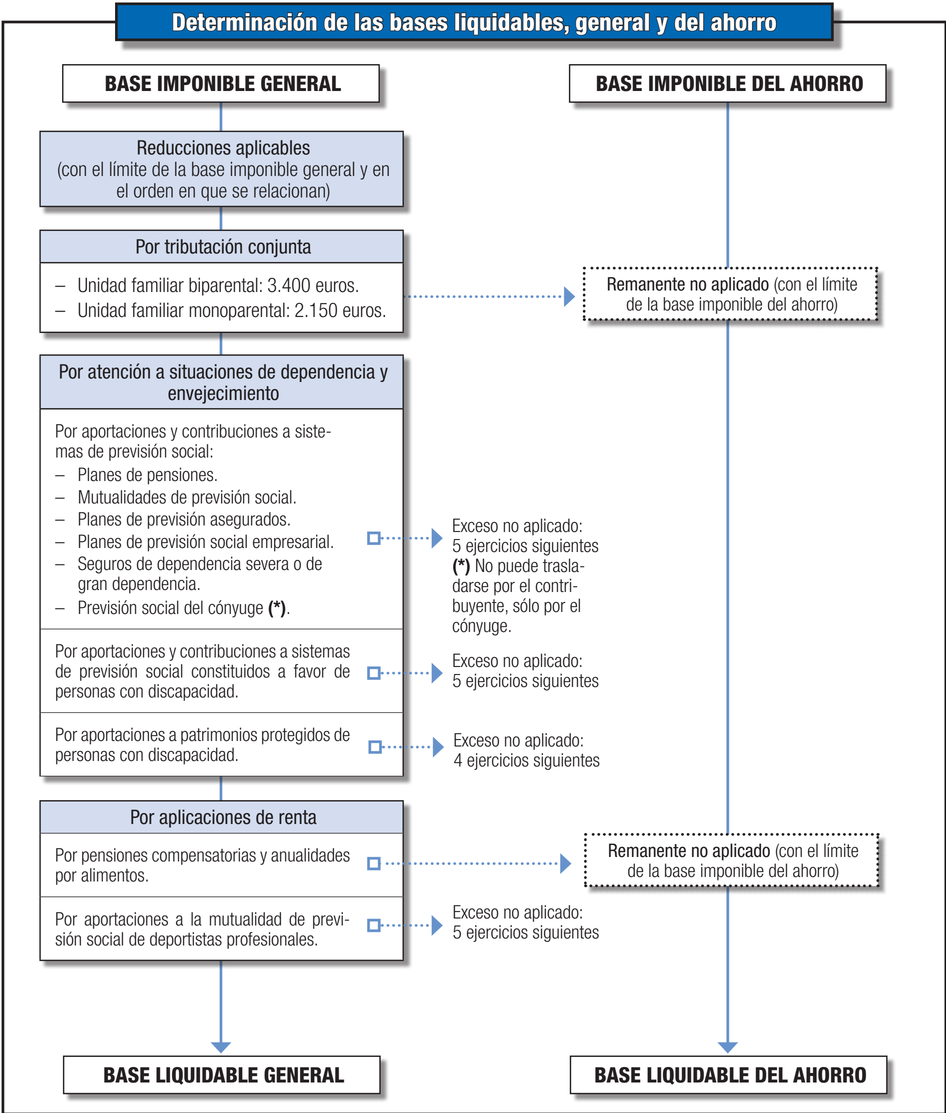
Capítulo 13. Determinación de la renta del contribuyente sujeta a gravamen: base liquidable

Sumario

Introducción

(Art. 50 Ley IRPF)

Una vez determinadas la **base imponible general y la base imponible del ahorro**, como consecuencia del procedimiento de integración y compensación de rentas comentado en el capítulo anterior, debe procederse a la determinación de la **base liquidable general y base liquidable del ahorro**. El proceso de determinación de estas últimas magnitudes puede representarse esquemáticamente de la siguiente forma:



La base liquidable general es el resultado de practicar en la base imponible general las reducciones legalmente establecidas cuyo comentario se realiza en este Capítulo.

La base liquidable del ahorro es el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente no aplicado, si lo hubiere, de las reducciones por tributación conjunta, por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de tales minoraciones.

Reducciones de la base imponible general

- ***Importante:*** *las reducciones de la base imponible general se aplicarán en el orden en el que a continuación se relacionan, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de dichas reducciones.*

1. Reducción por tributación conjunta (Art. 84.2.3º y 4º Ley del IRPF)

1.1. Unidades familiares integradas por ambos cónyuges

En declaraciones conjuntas de unidades familiares integradas por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, los hijos menores que convivan, así como los mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, **la base imponible se reducirá en 3.400 euros anuales.**

1.2. Unidades familiares monoparentales

En declaraciones conjuntas de unidades familiares monoparentales, es decir, las formadas, en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial, por el padre o la madre y todos los hijos menores o mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada que convivan con uno u otra, **la base imponible se reducirá en 2.150 euros anuales.**

- ***Importante:*** *no se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.*

La reducción que proceda de las comentadas se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiere, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

- ***Novedad 2018:*** *téngase en cuenta que en el caso de unidades familiares a que se refiere el artículo 82.1 de Ley del IRPF, formadas por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, se establece, con efectos desde 1 de enero de 2018, una nueva deducción sobre la cuota que se comenta en la página 609 de Capítulo 18 del Manual. Con la citada deducción se pretende, dado que tales unidades familiares no pueden optar por declarar conjuntamente, equiparar la cuota a pagar a la que hubiera soportado el contribuyente en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.*

  No obstante, esta nueva deducción no es aplicable cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español previsto en el artículo 93 de la ley del IRPF al que nos referimos en las páginas 70 y ss. del Capítulo 2.

2. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (Arts. 51 y 52 Ley del IRPF y 49 a 51 Reglamento)

2.1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones

Pueden reducir la base imponible general:

- **Las aportaciones realizadas por los partícipes**, así como **las contribuciones empresariales imputadas** en concepto de rendimiento del trabajo en especie por el promotor de planes de pensiones del sistema empleo. Todo ello, en los términos del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre).
- Las **aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo**, de 3 de junio de 2003 (1), relativas a las actividades y supervisión de fondos de pensiones de empleo, **incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

  a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

  b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

  c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista la contribución.

  d) Que las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

2.2. Aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social

En relación con la reducción de dichas aportaciones y contribuciones, deben tenerse en cuenta los siguientes supuestos, condiciones particulares y requisitos:

Requisitos subjetivos

A) Profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social.

Dan derecho a reducción las **cantidades abonadas** en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social **por profesionales** no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, **por sus cónyuges y familiares** consanguíneos en primer grado, así como **por los trabajadores de las citadas mutualidades**, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), siempre que dichas cantidades no hayan tenido la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas. (2)

(1) La Directiva 2003/41/CE ha sido modificada por las Directivas 2009/138/CE, de 25 de noviembre, 2010/78/UE, de 24 de noviembre, 2011/61/UE, de 8 de junio y 2013/14/UE, de 21 de mayo. Téngase en cuenta que dicha Directiva 2003/41/CE queda derogada a partir del 13 de enero de 2019, conforme dispone el artículo 65 de la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo (FPE).

(2) Véase, dentro del Capítulo 7, el punto "Especialidades en el IRPF de las aportaciones a Mutualidades de Previsión Social del propio empresario o profesional", página 226.

B) Profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social.

Dan derecho a reducción las **cantidades abonadas** en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social **por profesionales o empresarios** individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, **por sus cónyuges y familiares consanguíneos** en primer grado, así como **por los trabajadores de las citadas mutualidades** en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias comentadas en el párrafo anterior.

C) Trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores.

Dan derecho a reducción las **cantidades abonadas** en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social **por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores**, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y Fondo de Pensiones, relativa a la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

Asimismo, dan derecho a reducción las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los **mutualistas colegiados** que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus **cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado**, así como por los **trabajadores de las citadas mutualidades**, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las prestaciones cuando concurran las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Dichas contingencias se comentan en la letra A) anterior.

Requisitos objetivos

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos para los planes de pensiones por el artículo 8.8 del citado texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración, enfermedad grave y a partir de 2025 por aportaciones con 10 años de antigüedad).

Las cantidades percibidas en estas situaciones están sujetas al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones.

2.3. Primas satisfechas a los planes de previsión asegurados

Los planes de previsión asegurados, cuyas primas pueden ser objeto de reducción de la base imponible general, se incorporaron a los sistemas de previsión social, a partir de 1 de enero de 2003, con la reforma parcial del IRPF operada por la Ley 46/2002, de 18 de diciembre (BOE del 19).

Los planes de previsión asegurados se definen legalmente como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario.

No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

b) Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (jubilación; incapacidad laboral total

y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; muerte del partícipe o beneficiario y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), debiendo tener como cobertura principal la de jubilación en los términos establecidos en el artículo 49.1 del Reglamento del IRPF.

Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos, en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (desempleo de larga duración, enfermedad grave y a partir de 2025 por aportaciones con 10 años de antigüedad).

El derecho de disposición anticipada se valorará por el importe de la provisión matemática a la que no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos. No obstante, en el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas el derecho de disposición anticipada se valorará por el valor de mercado de los activos asignados.

c) Los planes de previsión asegurados tendrán obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d) En el condicionado de la póliza debe constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado.

e) Los tomadores de los planes de previsión asegurados podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan de previsión asegurado del que sean tomadores, o a uno o varios planes de pensiones del sistema individual o asociado de los que sean partícipes. Una vez alcanzada la contingencia, la movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten.

El procedimiento para efectuar la movilización de la provisión matemática se regula en el artículo 49.3 del Reglamento del IRPF.

2.4. Aportaciones a los planes de previsión social empresarial

Dan derecho a reducción las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, relativa a la protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, incluidas las contribuciones del tomador (3).

En todo caso, los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) A este tipo de contratos deben resultar aplicables los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el artículo 5.1 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

b) La póliza establecerá las primas que deba satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.

c) En el condicionado de la póliza debe constar de forma expresa y destacada que se trata de un Plan de Previsión Social Empresarial, quedando reservada esta denominación a los contratos de seguro que cumplan los requisitos legalmente establecidos.

(3) La disposición adicional primera ha sido modificada, con efectos desde el 4 de septiembre de 2018, por el artículo primero del Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de directivas en materia de protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, prevención del blanqueo de capitales y requisitos de entrada y residencia de nacionales de países terceros y por el que se modifica la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 4 de septiembre).

d) Las contingencias cubiertas deberán ser únicamente las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; fallecimiento y dependencia severa o gran dependencia del partícipe), debiendo tener como cobertura principal la de jubilación en los términos establecidos en el artículo 49.1 del Reglamento del IRPF.

e) Los planes de previsión social empresarial tendrán obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

2.5. Primas satisfechas a seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia

Pueden ser objeto de reducción las **primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia** conforme a lo dispuesto en la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (BOE del 15).

Ámbito subjetivo

Dan derecho a reducir la base imponible general del IRPF las **primas satisfechas por:**

a) El propio contribuyente.

b) Las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco, en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.

c) El cónyuge del contribuyente.

d) Las personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

Las primas satisfechas por las personas a que se refieren las letras b), c) y d) anteriores no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Ámbito objetivo

Los mencionados seguros privados deberán cumplir en todo caso los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario.

No obstante. en el caso de fallecimiento podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en la normativa reguladora de los planes y fondos de pensiones.

b) El seguro tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

2.6. Normas comunes aplicables a las aportaciones a sistemas de previsión social

1ª Aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible (Disposición adicional decimosexta Ley IRPF)

El conjunto de las aportaciones anuales máximas realizadas a los sistemas de previsión social anteriormente comentados en los puntos 2.1 a 2.5, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, que pueden dar derecho a reducir la base imponible general **no podrá exceder de 8.000 euros**, cantidad previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. (4)

(4) El artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones ha sido modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por la disposición final primera.Uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Además, para seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones se establece **un límite adicional, propio e independiente, de 5.000 euros anuales**.

Estos límites se aplicarán individualmente a cada partícipe integrado en la unidad familiar.

La inobservancia por el partícipe del límite de aportación, salvo que el exceso de tal límite sea retirado antes del día 30 de junio del año siguiente, será sancionada con una multa equivalente al 50 por 100 de dicho exceso, sin perjuicio de la inmediata retirada del citado exceso.

Excepcionalmente, la empresa promotora podrá realizar aportaciones a un plan de pensiones de empleo del que sea promotor cuando sea preciso para garantizar las prestaciones en curso o los derechos de los partícipes de planes que incluya regímenes de prestación definida para la jubilación y se haya puesto de manifiesto, a través de las revisiones actuariales, la existencia de un déficit en el plan de pensiones.

2ª Exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2013 a 2017 (excepto los derivados de contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia)

Las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social, incluidas las contribuciones imputadas por el promotor, que no hubieran podido reducirse en los ejercicios 2013 a 2017 por superar los límites máximos de reducción fiscalmente establecidos al efecto se imputarán al presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas y contribuciones imputadas en el ejercicio.

3ª Límite máximo conjunto de reducción

El límite fiscal conjunto de reducción por aportaciones y contribuciones imputadas por el promotor a los comentados sistemas de previsión social, incluidos, en su caso, los excesos pendientes de reducir, procedentes de los ejercicios 2013 a 2017 , está constituido por la menor de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

El concepto de rendimiento neto del trabajo que debe tenerse en cuenta para aplicar el citado límite es el definido en el artículo 19 de la Ley del IRPF, esto es, el resultado de disminuir el rendimiento íntegro -incluyendo la minoración por aplicación de la reducción del artículo 18- en el importe de los gastos deducibles.

Por lo que se refiere al rendimiento neto de actividades económicas es el determinado con anterioridad a la aplicación de las reducciones previstas artículo 32 de la Ley de IRPF. A estos efectos, se incluirán en la citada suma los rendimientos netos de actividades económicas atribuidos por entidades en régimen de atribución de rentas, siempre que el contribuyente partícipe o miembro de las mismas ejerza efectivamente la actividad económica.

b) 8.000 euros anuales y, además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Particularidades relativas a los seguros de dependencia severa o de gran dependencia

Cabe distinguir entre seguros privados y seguros colectivos.

- Seguros privados: Sin perjuicio de que estén sometidas a los anteriores límites máximos de reducción, en el caso de primas satisfechas a seguros privados que cubran el riesgo de depen-

dencia severa o de gran dependencia, deberá tenerse en cuenta, además, que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrá exceder de **8.000 euros anuales**, con independencia de la edad del contribuyente y, en su caso, de la edad del aportante.

- **Seguros colectivos:** Los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, incluyendo las prestaciones causadas, podrán instrumentarse, mediante contratos de seguros colectivos de dependencia efectuados de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, en los que como tomador del seguro figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador. En este caso, las primas satisfechas por la empresa en virtud de estos contratos de seguro e imputadas al trabajador tendrán un límite de reducción propio e independiente de **5.000 euros anuales**. (5)

4ª Exceso de aportaciones y contribuciones correspondientes al ejercicio 2018

Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, **que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual del 30 por 100** de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas anteriormente comentado.

- ***Importante:*** *en ningún caso podrán ser objeto de reducción los excesos que se produzcan sobre los límites máximos previstos para las aportaciones anuales. Tales excesos podrán ser retirados antes del 30 de junio del año siguiente a la aportación sin sanción.*

El exceso que, de acuerdo con lo señalado, proceda aplicar en los ejercicios siguientes se imputará dentro de los cinco ejercicios siguientes, respetando los límites legalmente establecidos anteriormente comentados, aunque el partícipe, mutualista o asegurado esté ya jubilado.

- ***Atención:*** *las cantidades correspondientes al exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2013 a 2017 pendientes de aplicar al inicio del ejercicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como las aportaciones y contribuciones de 2018 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 5 ejercicios siguientes, deben hacerse constar en el anexo C.2 de la declaración, bien en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social (régimen general) pendientes de compensar en los ejercicios siguientes (excepto los derivados de contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia)", o bien en el apartado relativo a "Excesos no reducidos derivados de contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia pendientes de compensar en los ejercicios siguientes", según corresponda.*

---

(5) Véase la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre modificada, con efectos desde el 4 de septiembre de 2018, por el artículo primero del Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, de transposición de directivas en materia de protección de los compromisos por pensiones con los trabajadores, prevención del blanqueo de capitales y requisitos de entrada y residencia de nacionales de países terceros y por el que se modifica la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del 4 de septiembre).

5ª Régimen fiscal de las prestaciones percibidas

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones. [6]

En el caso de que la prestación se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

6ª Disposición anticipada de derechos consolidados

En el supuesto de que el partícipe, mutualista o asegurado dispusiera, total o parcialmente, de los derechos consolidados, así como de los derechos económicos derivados de los sistemas de previsión social anteriormente comentados, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

Dichas autoliquidaciones complementarias deberán presentarse en el plazo que medie entre la fecha de la disposición anticipada y el final del plazo reglamentario de presentación de la declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada.

Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento de trabajo en el período impositivo en que se perciban.

Ejemplo:

Don S.M.G., soltero, solicitó en su declaración individual del IRPF, ejercicio 2017, reducir en los cinco ejercicios siguientes el exceso de 2.000 euros procedentes de aportaciones directas y de contribuciones imputadas por el promotor a planes de pensiones correspondientes al citado ejercicio y no reducidas en su declaración por insuficiencia de base imponible.

En el ejercicio 2018 el contribuyente ha realizado aportaciones por importe de 1.000 euros a un plan de pensiones del sistema empleo cuyo promotor es la empresa en la que trabaja. Por su parte, la empresa ha realizado una contribución empresarial al citado plan por importe de 3.500 euros y de 2.000 a un contrato de seguro colectivo de dependencia que contrató en enero de 2016 para instrumentar los compromisos asumidos con su personal en el convenio.

Determinar la reducción aplicable por aportaciones a planes de pensiones en el ejercicio 2018, sabiendo que los rendimientos netos del trabajo del contribuyente ascienden a 20.500 euros y que su base imponible general es de 18.600 euros.

Solución:

- Base imponible general			18.600,00
- Reducción por aportaciones y contribuciones a planes de pensiones:			
- Reducción de excesos 2017 (1)			- 2.000,00
- Remanente de base imponible (2)			16.600,00
- Reducción por aportaciones y contribuciones 2018 (3)			-4.150,00
Aportaciones realizadas (1.000 + 3.500 + 2.000)		6.500,00	
Límite máximo		4.150,00	
• Al plan de pensiones [4.150 x (1.000 + 3.500)] ÷ 6.500	2.873,08		
• Al seguro colectivo de dependencia (4.150 x 2.000) ÷ 6.500	1.276,92		
- Base liquidable general			12.450,00
- Excesos del ejercicio 2018 (4)			2.350,00

[6] El régimen transitorio de reducciones aplicables a las prestaciones percibidas en forma de capital de los sistemas de previsión social y que deriven de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007, así como de las contingencias acaecidas con posterioridad a dicha fecha, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, se comenta en las páginas 112 y ss. del Capítulo 3.

Solución (continuación):

Notas:

(1) Al concurrir aportaciones directas y contribuciones imputadas del propio ejercicio 2018 con excesos procedentes del ejercicio 2017, éstos deberán aplicarse en primer lugar. La reducción puede practicarse por su cuantía total (2.000 euros) sin necesidad de distinguir las aportaciones directas y las contribuciones imputadas.

El importe reducible no supera ninguno de los límites de reducción aplicables en 2018, que son los siguientes: 6.150 euros (30 por 100 s/20.500, siendo este último importe la suma de los rendimientos netos del trabajo percibidos por el contribuyente en el ejercicio); 8.000 euros anuales (importe máximo anual) y 18.600 euros (importe de la base imponible general del contribuyente).

(2) Una vez aplicado el exceso del ejercicio 2017, debe procederse a la determinación del remanente de la base imponible general, con objeto de practicar la reducción que corresponda por las aportaciones y contribuciones a planes de pensiones correspondientes al ejercicio 2018.

(3) El límite máximo de reducción está constituido por la menor de las siguientes cantidades:

- 30 por 100 sobre rendimientos netos del trabajo (30 por 100 s/20.500): 6.150 euros ó

- 8.000 euros por las aportaciones y contribuciones al plan de pensiones y adicionalmente 5.000 euros por las contribuciones al seguro colectivo de dependencia.

En el presente caso el límite será de 6.150 euros. Este límite resulta aplicable al conjunto del exceso del ejercicio 2017 pendiente de reducción y a las aportaciones y contribuciones del propio ejercicio 2018 (incluidas las contribuciones al seguro colectivo de dependencia), por lo que únicamente puede aplicarse respecto de estas últimas una reducción 4.150 euro (6.150- 2.000 excesos ejercicio anterior).

En la medida en que esta última cantidad (4.150 euros) es inferior a la suma de las aportaciones y contribuciones realizadas en 2018 al plan de pensiones y al seguro colectivo de dependencia (1.000 + 3.500 + 2.000 = 6.500), su importe deberá distribuirse de forma proporcional a las cantidades respectivamente aportadas.

(4) El importe de los excesos por las aportaciones directas y las contribuciones imputadas del ejercicio 2018 asciende a 2.350 (6.500– 4.150), de los que 1.626,92 euros corresponden a las aportaciones y contribuciones al plan de pensiones en 2018 y 723,08 euros a la contribución empresarial a seguros colectivos de dependencia en 2018 no aplicada cuyo importe podrá reducirse en los cinco ejercicios siguientes, cumplimentando los subapartados correspondientes del Anexo C.2 de la declaración.

2.7. Aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente

Con independencia de las reducciones realizadas de acuerdo con el régimen general de aportaciones a sistemas de previsión social anteriormente comentado, **las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social del cónyuge** pueden reducir la base imponible general del contribuyente **con el límite máximo de 2.500 euros anuales**, sin que esta reducción pueda generar una base liquidable negativa, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales.

b) Que las aportaciones se realicen a cualquiera de los sistemas de previsión social hasta ahora comentados de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge.

Las transmisiones entre cónyuges que se produzcan como consecuencia de este régimen especial de reducción no están sujetas, por expresa disposición legal, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, hasta el límite de 2.500 euros anuales.

Compatibilidad con las reducciones aplicadas por aportaciones directas y contribuciones imputadas a sistemas de previsión social del contribuyente

La aplicación de esta reducción en ningún caso puede suponer una doble reducción (para el contribuyente y su cónyuge partícipe) por las mismas aportaciones. Sin embargo, no existe limitación alguna en cuanto a quién (el contribuyente o su cónyuge partícipe) es el que aplica la reducción.

Si el cónyuge del contribuyente obtiene rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, y opta por aplicar la reducción fiscal de las

aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social de los que es partícipe, mutualista o titular, deberá determinar el importe de la reducción fiscal con arreglo a los límites máximos de reducción anteriormente comentados.

Si las aportaciones no pudieran ser reducidas en su totalidad entre ambos (el cónyuge, de acuerdo con los límites generales, y el contribuyente, según este régimen de reducción adicional), será el cónyuge partícipe, mutualista o titular quien solicite trasladar el exceso de aportaciones no reducido a ejercicios futuros. Al año siguiente, el exceso podrá ser reducido teniendo en cuenta nuevamente los límites aplicables a las aportaciones.

Ejemplo:

En el ejercicio 2018, la base imponible general de un contribuyente, de 44 años de edad, es de 49.800 euros, ascendiendo la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por el mismo a 45.000 euros.

Por su parte, la base imponible general de su cónyuge, de 41 años de edad, es de 4.900 euros, siendo la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos por éste de 4.500 euros.

En dicho ejercicio, el contribuyente y su cónyuge han realizado aportaciones directas a sendos planes de pensiones de los que cada uno de ellos es partícipe, ascendiendo a 4.600 euros las aportaciones del contribuyente y a 3.000 euros las aportaciones del cónyuge.

Determinar las reducciones aplicables por razón de las aportaciones directas realizadas por el cónyuge.

Solución:

Con independencia de la reducción que, conforme al régimen general, corresponda a las aportaciones realizadas por el contribuyente a su propio plan de pensiones, para determinar las reducciones aplicables por razón de los 3.000 euros aportados por el cónyuge caben las siguientes opciones:

	Opción 1	Opción 2	Opción 3
Reducción aplicable por el cónyuge	1.350 (1)	500	Parte hasta 1.350,00 (3)
Reducción aplicable por el contribuyente.............	1.650	2.500 (2)	Resto hasta 2.500,00 (3)

(1) El cónyuge aplica, conforme al régimen general, la reducción máxima posible correspondiente a sus aportaciones. Dicha cantidad coincide con su límite máximo de reducción, 30 por 100 de la suma de sus rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el ejercicio (4.500 x 30% = 1.350). El resto (1.650) puede reducirlo el contribuyente, al no superar dicha cuantía el importe máximo de 2.500,00 euros.

(2) El contribuyente aplica la reducción máxima posible conforme al régimen de reducción adicional, y el cónyuge aplica la reducción correspondiente al resto de las cantidades aportadas, sin superar el límite máximo que le permite el régimen general: 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos individualmente en el ejercicio (4.500 x 30% = 1.350).

(3) Cada uno de los cónyuges aplica la reducción por el importe que desee, siempre que la correspondiente al contribuyente no supere 2.500 euros (límite máximo de la reducción adicional) y la correspondiente al cónyuge no supere 1.350 euros, (4.500 x 30%) y sin que la suma supere el importe total de 3.000 euros aportados por el cónyuge.

3. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad (Arts. 53 y disposición adicional décima Ley IRPF; 50 y 51 Reglamento)

Las aportaciones realizadas a planes de pensiones, mutualidades de previsión social, a planes de previsión asegurados, a planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia constituidos a favor de personas con discapacidad dan derecho a reducir la base imponible general con arreglo al siguiente régimen financiero y fiscal:

3.1 Ámbito subjetivo

Los sistemas de previsión social deben estar constituidos a favor de las personas con discapacidad que a continuación se relacionan:

a) Personas afectadas de un grado de discapacidad **física o sensorial igual o superior al 65 por 100.**

b) Personas afectadas de un grado de discapacidad **psíquica igual o superior al 33 por 100.**

c) Personas cuya **incapacidad haya sido declarada judicialmente,** con independencia de su grado.

3.2 Personas que pueden efectuar las aportaciones

a) La propia persona con discapacidad partícipe. En este caso, las aportaciones darán derecho a reducir la base imponible general en la declaración del contribuyente con discapacidad que las realiza.

b) Quienes tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que le tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, siempre que la persona con discapacidad sea designada beneficiaria de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad u orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones a favor de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

Por expresa disposición legal contenida en el artículo 53.3 de la Ley del IRPF, las aportaciones realizadas por las personas mencionadas en esta letra b) no están sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

3.3 Límite máximo de aportaciones

a) 24.250 euros anuales para las aportaciones realizadas por las personas con discapacidad partícipes.

b) 10.000 euros anuales para las aportaciones realizadas por cada una de las personas con las que el partícipe con discapacidad tenga relación de parentesco, por el cónyuge o por los que le tuvieren a su cargo en régimen de tutela o acogimiento. Todo ello, sin perjuicio de las aportaciones que estas personas puedan realizar a su respectivo plan de pensiones.

La disposición adicional décima.2 y el artículo 53.1.b) de la Ley del IRPF reconocen al pariente o tutor de la persona con discapacidad la posibilidad de compatibilizar las aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad con las aportaciones que puedan realizar a su propio plan de pensiones del sistema general, respetando los límites marcados en la ley. Sin embargo, respecto a la propia persona con discapacidad no se menciona dicha posibilidad, razón por la que se consideran incompatibles las aportaciones que efectúe la propia persona con discapacidad partícipe a su propio plan de pensiones para personas con discapacidad y al mismo tiempo la realización por parte de éste de aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de otras personas con discapacidad con las que tenga una relación de parentesco o tutoría.

c) 24.250 euros anuales, computando tanto las aportaciones realizadas por la persona con discapacidad como las realizadas por todas aquellas otras que realicen aportaciones a favor del mismo partícipe con discapacidad.

3.4 Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2013 a 2017

Las aportaciones realizadas a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad que, por insuficiencia de base imponible, no hubieran podido reducirse en las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2013 a 2017, podrán reducirse en el presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones directas o contribuciones empresariales imputadas en el propio ejercicio.

3.5 Límite máximo de reducción de la base imponible

Las aportaciones realizadas y, en su caso, el exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2013 a 2017, podrán ser objeto de reducción de la base imponible del IRPF del presente ejercicio con los siguientes límites máximos:

a) 24.250 euros anuales para las aportaciones realizadas por la persona con discapacidad partícipe.

b) 10.000 euros anuales para las aportaciones realizadas por cada uno de aquéllos con los que la persona con discapacidad tenga relación de parentesco o tutoría, así como por el cónyuge. Todo ello, sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones.

c) 24.250 euros anuales para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad.

Cuando concurran varias aportaciones a favor de la misma persona con discapacidad, la reducción se efectuará, en primer lugar, sobre las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad y, sólo si las mismas no alcanzaran el límite de **24.250 euros anuales**, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional a la cuantía de dichas aportaciones. [(7)]

- ***Importante:*** *cuando la propia persona con discapacidad realice simultáneamente aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social en general y a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, debe aplicarse como límite conjunto a ambos regímenes el límite mayor que existe individualmente para cada régimen.*

3.6 Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2018

Los contribuyentes que hayan realizado aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad en los términos anteriormente comentados podrán solicitar que las cantidades aportadas que, por insuficiencia de base imponible del ejercicio, no hayan podido ser objeto de reducción, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

A tal efecto, la solicitud deberá realizarse en la declaración del IRPF del ejercicio en que las aportaciones realizadas no hayan podido ser reducidas por exceder de los límites antes mencionados.

- ***Atención:*** *las cantidades correspondientes a los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2013 a 2017 pendientes de aplicar al inicio del ejer-*

[(7)] Véase, dentro del "Caso práctico" incluido en las páginas 496 y s. de este mismo Capítulo, el supuesto de concurrencia de aportaciones a un plan de pensiones constituido a favor de una persona con discapacidad.

cicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como como el exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2018 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 5 ejercicios siguientes, deben hacerse constar en el anexo C.2 de la declaración en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad pendientes de compensar en los ejercicios siguientes".

3.7 Percepción de prestaciones y disposición anticipada de derechos consolidados

La percepción de las prestaciones y las consecuencias de la disposición anticipada de derechos consolidados en supuestos distintos a los previstos en la normativa reguladora de los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad son las comentadas en estas mismas rúbricas de la página 484 de este mismo Capítulo.

4. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad (Arts. 54 Ley IRPF y 71 Reglamento)

4.1 El patrimonio protegido de las personas con discapacidad: beneficiarios

La Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19), cuyo objeto es regular nuevos mecanismos de protección patrimonial de las personas con discapacidad, ha creado la figura del patrimonio especialmente protegido, que queda inmediata y directamente vinculado a la satisfacción de las necesidades vitales de las personas con discapacidad. Asimismo, la citada Ley establece un conjunto de medidas tendentes a favorecer la constitución de dichos patrimonios y la aportación, a título gratuito, de bienes y derechos a los mismos.

Pueden ser beneficiarios titulares de los patrimonios protegidos exclusivamente las personas afectadas por los siguientes grados de discapacidad:

- **Discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100**.
- **Discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100**.

4.2 Contribuyentes que pueden realizar aportaciones con derecho a reducción en el IRPF

Darán derecho a reducir la base imponible general del IRPF del aportante, las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas, en dinero o en especie, por los siguientes contribuyentes:

a) Los que tengan con la persona discapacitada una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive.

b) El cónyuge de la persona con discapacidad.

c) Los que tuviesen a su cargo a la persona con discapacidad en régimen de tutela o acogimiento.

No generan derecho a reducción las siguientes aportaciones

a) Las aportaciones de elementos afectos a la actividad efectuadas por los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas.

b) Las aportaciones respecto de las que el aportante tenga conocimiento, a la fecha de devengo del impuesto, que han sido objeto de disposición por el titular del patrimonio protegido.

c) Las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

4.3 Excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2014 a 2017

Las aportaciones realizadas que no hubieran podido reducirse en los ejercicios **2014 a 2017** por exceder de los límites cuantitativos de reducción fiscal o por insuficiencia de la base imponible, se imputarán al presente ejercicio, siempre que se hubiera solicitado en las respectivas declaraciones poder reducir el exceso en los cuatro ejercicios siguientes.

La reducción de los excesos, que se efectuará con sujeción a los límites máximos de reducción que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas en el ejercicio.

4.4 Importe y límites máximos de reducción

Las aportaciones realizadas en el ejercicio al patrimonio protegido de las personas con discapacidad y, en su caso, el exceso de aportaciones realizadas y no reducidas en los ejercicios 2014 a 2017, podrán ser objeto de reducción en la base imponible del presente ejercicio con arreglo a los siguientes límites máximos.

a) 10.000 euros anuales para cada aportante y por el conjunto de patrimonios protegidos a los que efectúe aportaciones.

b) 24.250 euros anuales para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido.

Cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido y se supere este último límite, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional al importe de las respectivas aportaciones, de forma que el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no exceda de 24.250 euros anuales. [8]

c) El importe positivo de la base imponible general del aportante, una vez practicadas las reducciones correspondientes a los conceptos hasta ahora comentados.

Tratándose de aportaciones no dinerarias, se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), no existiendo ganancia ni pérdida patrimonial con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

- ***Importante:*** *para la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido las aportaciones tienen la consideración de rendimientos del trabajo.* [9]

4.5 Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2018

Las aportaciones que excedan de los límites máximos anteriormente comentados, incluido el relativo al importe positivo de la base imponible general del contribuyente, **darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes**, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

- ***Atención:*** *las cantidades correspondientes a los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2014 a 2017 pendientes de aplicar al inicio del ejer-*

---

(8) Véase, dentro del "Caso práctico" incluido en las páginas 496 y s. de este mismo Capítulo, el supuesto de concurrencia de aportaciones al patrimonio protegido de una persona con discapacidad.

(9) La integración de los rendimientos del trabajo en la base imponible de la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se comenta en la página 89 del Capítulo 3.

cicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como el exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2018 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 4 ejercicios siguientes, debe hacerse constar en el anexo C.2 de la declaración en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad pendientes de compensar en los ejercicios siguientes".

4.6 Disposición anticipada de los bienes o derechos aportados

Salvo en los casos de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a que se refiere el actual artículo 37.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), la disposición en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes de cualquier bien o derecho aportado al citado patrimonio protegido determinará las obligaciones fiscales que a continuación se comentan.

El gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos a efectos del requisito de mantenimiento de las aportaciones realizadas durante los cuatro años siguientes al ejercicio de su aportación, establecido en el artículo 54.5 de la Ley del IRPF.

No obstante, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido.

- ***Importante:*** *tratándose de bienes o derechos homogéneos, se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.*

a) Aportante contribuyente del IRPF.

El aportante deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) Titular del patrimonio protegido.

El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación, deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación por aplicación de la exención regulada en el artículo 7.w) de la Ley del IRPF (10), mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, la obligación de regularizar descrita en el apartado anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

---

(10) La exención alcanza un importe anual máximo conjunto de tres veces el IPREM. Véase la página 53.

El trabajador titular del patrimonio protegido está obligado a comunicar a su empleador aportante las disposiciones anticipadas que se hayan realizado en el período impositivo.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la citada comunicación también deberá efectuarla dicho trabajador.

La falta de comunicación o la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve sancionada con multa pecuniaria fija de 400 euros.

- ***Importante:*** *no tienen la consideración de actos de disposición anticipada aquéllos que, sujetándose al régimen de administración de la citada Ley 41/2003, supongan una administración activa del patrimonio protegido tendente a mantener la productividad e integridad de la masa patrimonial.*

5. Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos

(Art. 55 Ley IRPF)

5.1 Pensiones compensatorias a favor del cónyuge

De acuerdo con la legislación civil (artículo 97 del Código Civil), el cónyuge al que la separación o divorcio produzca desequilibrio económico en relación con la posición del otro, que implique un empeoramiento en su situación anterior en el matrimonio, tiene derecho a una pensión que se fijará en la resolución judicial de separación o divorcio.

Para el pagador, la pensión compensatoria satisfecha, siempre que haya sido fijada en la resolución judicial, o lo hayan acordado los cónyuges en el convenio regulador de la separación o divorcio aprobado judicialmente, reduce la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución.

Para el perceptor, la pensión compensatoria recibida del cónyuge constituye, en todo caso, rendimiento del trabajo no sometido a retención por no estar obligado a retener el cónyuge pagador de la pensión.

5.2 Anualidades por alimentos en favor de personas distintas de los hijos

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 143 del Código Civil, están obligados recíprocamente a darse alimentos los cónyuges, los ascendientes y descendientes, así como los hermanos en los supuestos y términos señalados en el citado artículo. A efectos del IRPF, es preciso distinguir los siguientes supuestos:

- **Anualidades por alimentos a favor de los hijos.**

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de los hijos por decisión judicial no reducen la base imponible general. Cuando el importe de dichas anualidades sea inferior a la base liquidable general y no se tenga derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, se someten a gravamen separadamente con el fin de limitar la progresividad de las escalas del impuesto.[11]

Para los hijos perceptores de dichas anualidades, constituyen renta exenta, siempre que las mismas se perciban en virtud de decisión judicial.

(11) El tratamiento liquidatorio de las anualidades por alimentos a favor de los hijos, cuyo importe sea inferior al de la base liquidable general sometida a gravamen, se comenta en las páginas 532 y ss. del Capítulo 15.

- **Anualidades por alimentos a favor de otras personas.**

Para el pagador, las cantidades satisfechas en concepto de alimentos a favor de otras personas distintas de los hijos, siempre que sean fijadas por decisión judicial, reducen la base imponible general del pagador sin que pueda resultar negativa como consecuencia de esta disminución. El remanente, si lo hubiera, reducirá la base imponible del ahorro sin que la misma, tampoco, pueda resultar negativa como consecuencia de dicha disminución.

Para el perceptor de las mismas, estas anualidades constituyen rendimientos del trabajo no sometidos a retención.

Supuesto especial: pensión compensatoria y anualidades por alimentos sin distinción

En los casos de separación legal o divorcio, normalmente se establecerá, por un lado, una pensión compensatoria a favor de uno de los cónyuges, y, por otro, la obligación de pagar una cantidad en concepto de alimentos a favor de los hijos, para el progenitor que no los tenga a su cargo.

En el supuesto especial de que se establezca la obligación de un pago único, sin precisar en la resolución judicial ni en el convenio regulador qué parte corresponde a pensión compensatoria y qué parte a anualidades por alimentos, la imposibilidad de determinar la cuantía correspondiente a la pensión compensatoria impide aplicar la reducción de la base por este concepto. Todo ello sin perjuicio de que en un momento posterior puedan especificarse judicialmente las cantidades que corresponden a cada concepto.

6. Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel (disposición adicional undécima Ley IRPF)

Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán reducir la base imponible general en el importe de las aportaciones realizadas a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

6.1 Ámbito subjetivo

Se consideran **deportistas profesionales** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.

Se consideran **deportistas de alto nivel** los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

La condición de mutualista y asegurado deberá recaer, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

6.2 Ámbito objetivo

Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 de su norma reguladora, es decir, el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE de 13 de diciembre). Dichas contingencias son las siguientes: jubilación; incapacidad laboral total y permanente para la profesión habitual o absoluta y permanente para todo trabajo, y la gran invalidez; fallecimiento y dependencia severa o gran dependencia del partícipe.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los mismos supuestos que para los planes de pensiones y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportista de alto nivel.

6.3 Disposición de derechos consolidados

La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos de los mencionados en el apartado 6.2 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora.

Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

6.4 Límite máximo de aportaciones

Las aportaciones anuales no podrán rebasar la cantidad de **24.250 euros anuales**, incluidas las aportaciones efectuadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo.

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

6.5 Excesos pendientes de reducir procedentes de los ejercicios 2013 a 2017

Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación de los límites máximos de reducción fiscal legalmente establecidos, podrán reducirse en el presente ejercicio, siempre que el contribuyente hubiera solicitado en la declaración correspondiente a los ejercicios 2013 a 2017 poder reducir el exceso en los cinco ejercicios siguientes.

La reducción del exceso, que se efectuará con sujeción a los límites máximos que a continuación se comentan, se realizará con prioridad a la que corresponda a las aportaciones efectuadas en el ejercicio.

6.6 Límites máximos de reducción

Las aportaciones, directas o imputadas, así como, en su caso, los excesos procedentes de los ejercicios 2013 a 2017 pendientes de reducción, podrán ser objeto de **reducción exclusivamente en la parte general de la base imponible**. Como límite máximo se aplicará la menor de las siguientes cantidades:

a) Suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente por el contribuyente en el ejercicio.

b) 24.250 euros anuales.

6.7 Exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2018

Las aportaciones que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite comentado en la letra a) anterior podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

En este supuesto, el contribuyente deberá cumplimentar, dentro del apartado I de la página 15 de la declaración, las casillas ***[0488]*** y ***[0489]***, en la última de las cuales se hará constar el importe de las aportaciones y contribuciones realizadas en 2018.

- ***Atención:*** *las cantidades correspondientes a los excesos pendientes de reducir de aportaciones realizadas en los ejercicios 2013 a 2017 pendientes de aplicar al inicio del ejercicio, las aplicadas en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como como el exceso de aportaciones correspondientes al ejercicio 2018 no aplicadas cuyo importe se solicita poder reducir en los 5 ejercicios siguientes, debe hacerse constar en el anexo C.2 de la declaración en el apartado "Exceso no reducido de las aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales pendientes de compensar en los ejercicios siguientes".*

Supuesto especial: otras aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel

Los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como deportistas profesionales o hayan perdido la condición de deportistas de alto nivel, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales y de alto nivel.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción de la base imponible, en la cuantía que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE del 13 de diciembre), siempre que se cumplan los requisitos anteriormente comentados para las aportaciones a sistemas de previsión social en general.

Como **límite máximo conjunto de reducción** de estas aportaciones se aplicará el indicado en las páginas 482 y siguiente de este mismo Capítulo para las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

- ***Recuerde:*** *la base liquidable general y la base liquidable del ahorro no pueden resultar negativas como consecuencia de la aplicación de las reducciones hasta ahora comentadas.*

Base liquidable general y base liquidable general sometida a gravamen

Determinación de la base liquidable general (Art. 50.1 y 3 Ley IRPF)

La base liquidable general es el resultado de reducir la base imponible general en el importe de las reducciones hasta ahora comentadas en este mismo Capítulo. Las reducciones se aplican a reducir la base imponible general, en el orden en el que se han comentado, sin que ésta pueda resultar negativa como consecuencia de tales reducciones.

Base liquidable general negativa

La base liquidable general puede ser negativa cuando lo sea la base imponible general por ser sus componentes negativos superiores a los positivos. En estos casos, no podrá aplicarse ninguna de las reducciones hasta ahora comentadas.

Si la base liquidable general resultase negativa en los términos anteriormente comentados, su importe deberá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los **cuatro años siguientes**.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo, a que se refiere el apartado anterior, mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

- ***Atención:*** *los importes de las bases liquidables generales negativas de los ejercicios 2014 a 2017 pendientes de compensar al inicio del ejercicio, los aplicados en la declaración y el remanente pendiente de aplicación en ejercicios futuros así como como el importe de la base liquidable general negativa de 2018 que quede pendiente de compensar en los 4 ejercicios siguientes, deben hacerse constar en el anexo C.3 de la declaración en el apartado "Bases liquidables generales negativas pendientes de compensar en los ejercicios siguientes".*

Reglas de compensación en tributación conjunta

Las bases liquidables generales negativas determinadas en tributación conjunta serán compensables, exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en la Ley del impuesto.

Determinación de la base liquidable general sometida a gravamen

La base liquidable general sometida a gravamen es el resultado de efectuar sobre el importe del saldo positivo de la base liquidable general del ejercicio las compensaciones de bases liquidables negativas procedentes de ejercicios anteriores, sin que dicho resultado pueda ser negativo.

Estas bases liquidables generales negativas únicamente pueden ser las correspondientes a los ejercicios 2014 a 2017.

Reglas de compensación en tributación conjunta

En el régimen de tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del Impuesto, las bases liquidables generales negativas realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

Base liquidable del ahorro

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 50.2 de la Ley del IRPF, la base liquidable del ahorro está constituida por la base imponible del ahorro, una vez minorada, en su caso, por el remanente no aplicado, si lo hubiere, de las reducciones por tributación conjunta, por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos, sin que la misma pueda resultar negativa como consecuencia de aquellas reducciones.

En definitiva, **la base liquidable del ahorro será siempre positiva o cero**.

Caso práctico

Don P.J.J., viudo, de 58 años de edad, convive con un hijo, de 30 años de edad, incapacitado judicialmente y sujeto a patria potestad prorrogada y que ha obtenido en 2018 una base imponible general de 30.000 euros.

En el ejercicio 2018, al amparo de lo previsto en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, ha constituido un patrimonio protegido a favor de su hijo que, además, tiene acreditada una discapacidad psíquica del 65 por 100. Con motivo de la constitución del citado patrimonio protegido, don P.J.J. ha aportado de forma gratuita al mismo la cantidad de 6.250 euros. Asimismo, sus cuatro restantes hijos han aportado al patrimonio protegido de su hermano la cantidad de 5.000 euros cada uno.

Don P.J.J. ha aportado a un plan de pensiones del sistema empleo del que es promotora la empresa en la que presta sus servicios la cantidad de 6.000 euros, ascendiendo las contribuciones empresariales que le han sido imputadas por la empresa en el ejercicio a 2.000 euros.

Finalmente, don P.J.J. ha aportado a un plan de pensiones constituido a favor de su hijo con discapacidad la cantidad de 4.250 euros. Además, ha aportado al citado plan de pensiones en representación de su hijo con discapacidad y de las rentas obtenidas por éste la cantidad de 20.000 euros.

Determinar la base liquidable general de las declaraciones individuales de la persona con discapacidad y de su padre, correspondientes al ejercicio 2018, sabiendo que la base imponible general de este último es de 55.500 euros y que la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas obtenidos en el ejercicio asciende a 49.000.

Solución:

1. Declaración individual de la persona con discapacidad.

Base imponible general		30.000,00
Reducción por aportaciones a planes de pensiones de personas con discapacidad:		
Aportación realizada:	20.000	
Límite máximo de reducción:	24.250	
Reducción aplicable		20.000,00
Base liquidable general		10.000,00

2. Declaración individual del padre, don P.J.J.:

Base imponible general		**55.500,00**
2.1 Reducción por aportaciones a sistemas de previsión social (plan de pensiones empleo). (1)		
Aportaciones y contribuciones del ejercicio 2018: 8.000		
Límite aportaciones y contribuciones reducibles:	8.000	
Límite porcentual de reducción (30% s/49.000):	14.700	
Reducción aplicable por aportaciones y contribuciones 2018		8.000,00
Remanente de base imponible general (55.500 – 8.000)		47.500,00
2.2 Reducción por aportaciones al plan de pensiones del hijo con discapacidad.		
Aportación realizada:	4.250	
Límite máximo (24.250 – 20.000)	4.250	
Reducción aplicable (2)		4.250,00
Remanente de base imponible general (47.500 – 4.250)		43.250,00
2.3 Reducción por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad.		
Aportación realizada:	6.250	
Límite máximo conjunto de los aportantes:	24.250	
Aportación reducible proporcional (24.250 ÷ 26.250) x 6.250 (3)		5.773,81
Base liquidable general		**37.476,19**

Notas:

(1) A partir de 1 de enero de 2015 se unifica el límite fiscal conjunto de las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social desapareciendo los límites especiales para mayores de 50 años.

(2) Al tener prioridad en la aplicación de la reducción las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad (20.000 euros), el padre sólo podrá aplicar la reducción por el exceso hasta 24.250 euros, que constituye el límite máximo conjunto de reducciones practicables por la totalidad de las personas que realizan las aportaciones. En consecuencia, la aportación reducible asciende a 4.250 euros.

(3) Al concurrir aportaciones a favor del mismo patrimonio protegido realizadas tanto por el padre como los cuatro hermanos de la persona con discapacidad, el límite máximo conjunto de reducción para todos los aportantes no puede exceder de 24.250 euros anuales. Al producirse un exceso respecto de esta cantidad, puesto que el importe total de las aportaciones realizadas asciende a 26.250 euros anuales [6.250 + (5.000 x 4)], debe efectuarse una reducción proporcional a las aportaciones realizadas.

Para la aportación realizada por el padre, dicha cantidad es el resultado de la siguiente operación:

(24.250 ÷ 26.250) x 6.250 = 5.773,81

Para las aportaciones realizadas por cada uno de los hermanos, dicha cantidad es el resultado de la siguiente operación:

(24.250 ÷ 26.250) x 5.000 = 4.619,05

Reducciones de la base imponible	Importe euros/año	Límite máximo conjunto anual
Reducción por tributación conjunta • Unidades familiares integradas por ambos cónyuges • Unidades familiares monoparentales	 3.400 2.150	El remanente, si lo hubiera, reducirá la BI del ahorro sin que la misma pueda resultar negativa
Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social A) Régimen general – A planes de pensiones....... – A mutualidades de previsión social....... – A planes de previsión asegurados .... – A planes de previsión social empresarial....... – A seguros privados de dependencia .... – A seguros colectivos de dependencia .... B) Aportaciones a sistemas de previsión social de los que es partícipe, mutualista o titular el cónyuge del contribuyente	Hasta 8.000 Hasta 5.000 Hasta 2.500	(*) La menor de: • 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio • 8.000 euros + límite adicional de 5.000 euros (*) Se incluye dentro de los límites máximos conjuntos del Régimen general
Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad – Realizadas por la persona con discapacidad .... – Realizadas por parientes, tutor o cónyuge de la persona con discapacidad.......	 Hasta 24.250 Hasta 10.000	24.250 euros
Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de personas con discapacidad – Para cada aportante y por el conjunto de patrimonios protegidos a los que efectúe aportaciones....... – Para el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido	 Hasta 24.250 Hasta 10.000	24.250 euros
Reducciones por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos en favor de personas distintas de los hijos	La totalidad	El remanente, si lo hubiera, reducirá la BI del ahorro sin que la misma pueda resultar negativa
Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel	Hasta 24.250	La menor de: • Suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas del ejercicio • 24.250 euros

Capítulo 14. Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente: mínimo personal y familiar

Sumario

Mínimo personal y familiar

(Art. 56 Ley IRPF)

La adecuación del IRPF a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se concreta en el **mínimo personal y familiar** cuya función consiste en cuantificar aquella parte de la renta que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por el IRPF.

Para asegurar una misma disminución de la carga tributaria para todos los contribuyentes con igual situación familiar, sea cual sea su nivel de renta, el importe correspondiente al mínimo personal y familiar ya no reduce la renta del período impositivo para determinar la base imponible, sino que pasa a formar parte de la base liquidable para gravarse a tipo cero. De esta forma, los contribuyentes con iguales circunstancias personales y familiares logran el mismo ahorro fiscal, cualquiera que sea su nivel de renta.

La aplicación del mínimo personal y familiar en la determinación de las cuotas íntegras del IRPF se comenta con más detalle en el Capítulo siguiente.

El mínimo personal y familiar es el resultado de sumar las cuantías correspondientes al:

- Mínimo del contribuyente.
- Mínimo por descendientes.
- Mínimo por ascendientes.
- Mínimo por discapacidad del contribuyente, de sus ascendientes o descendientes.

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19) **ha otorgado a las Comunidades Autónomas competencias normativas sobre el importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico**.

> A estos efectos, el artículo 46.1 a) de la citada Ley dispone que las Comunidades Autónomas podrán establecer incrementos o disminuciones en las cuantías correspondientes al mínimo del contribuyente y a los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad reguladas en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF, con el límite del 10 por 100 para cada una de ellas.

En uso de la citada competencia normativa, **la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, Comunidad de Madrid y Comunidad Autónoma de La Rioja han regulado el importe del mínimo personal y familiar** aplicable para el cálculo de su gravamen autonómico distinto del establecido en la Ley del IRPF.

Mínimo del contribuyente

(Arts. 57 y 61 Ley IRPF)

Cuantía

El mínimo del contribuyente es, con carácter general, de 5.550 euros anuales, con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar (ambos cónyuges y, en su caso, los hijos que formen parte de la misma, o el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro), y del régimen de tributación elegido, declaración individual o conjunta. [1]

---

[1] En los supuestos de tributación conjunta resulta aplicable una reducción de la base imponible de 3.400 euros para las unidades familiares integradas por ambos cónyuges y, en su caso, los hijos que formen parte de dicha unidad familiar. En los supuestos de unidad familiar formada por el padre o la madre y todos los hijos

Incremento del mínimo del contribuyente por edad

- **Contribuyentes de edad superior a 65 años.** El importe anterior se aumentará en **1.150 euros anuales.**
- **Contribuyentes de edad superior a 75 años.** El mínimo se aumentará adicionalmente en **1.400 euros anuales**.

▪ ***Importante:*** *para la cuantificación del incremento del mínimo correspondiente a contribuyentes de edad igual o superior a 65 años o a 75 años, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar que presenten declaración conjunta.*

Condiciones de aplicación

- **En el supuesto de fallecimiento del contribuyente**, la cuantía del mínimo del contribuyente se aplicará en su integridad sin necesidad de efectuar prorrateo alguno en función del número de días que integre el período impositivo.
- **En declaración conjunta de unidades familiares**, los hijos no dan derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente, sin perjuicio de que otorguen derecho al mínimo familiar por descendientes y por discapacidad, siempre que cumplan los requisitos exigidos al efecto. Tampoco da derecho a la aplicación del mínimo del contribuyente el otro cónyuge, sin perjuicio de que sí resulte computable el incremento del mínimo del contribuyente anteriormente comentado, si su edad es superior a 65 años y a 75 años, en su caso.

Mínimo por descendientes

(Arts. 58 y 61 Ley IRPF y 53 Reglamento)

Cuestiones generales

- A efectos de la aplicación del mínimo por descendientes, tienen esta consideración **los hijos, nietos, bisnietos, etc., que descienden del contribuyente** y que están unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta **por consanguinidad o por adopción**, sin que se entiendan incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (sobrinos) o por afinidad (hijastros).

Se asimilan a los descendientes, a estos efectos, las personas vinculadas al contribuyente por razón de **tutela o acogimiento**, en los términos previstos en la legislación civil aplicable o, **fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia**.

- **La determinación de las circunstancias familiares** que deben tenerse en cuenta para la aplicación de este mínimo, se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).
- Cuando varios contribuyentes (por ejemplo, ambos padres) tengan derecho a la aplicación del mínimo familiar por un mismo descendiente (con el mismo grado de parentesco), su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

---

que convivan con uno u otro puede resultar aplicable una reducción de 2.150 euros anuales. La reducción por tributación conjunta se comenta con más detalle en la página 477 del Capítulo 13.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el descendiente que da derecho a la aplicación del mínimo familiar (por ejemplo, padres y abuelos), su importe corresponderá íntegramente a los de grado más cercano (padres), salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado (abuelos).

Requisitos de los descendientes

Únicamente podrá aplicarse el mínimo por los descendientes y asimilados del contribuyente que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a) Que el descendiente, en los términos anteriormente comentados, **sea menor de 25 años** a la fecha de devengo del Impuesto (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre), **salvo que se trate de descendientes con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**, en cuyo caso podrá aplicarse el mínimo por descendientes, cualquiera que sea su edad, siempre que se cumplan los restantes requisitos.

b) Que el descendiente conviva con el contribuyente. En los supuestos de separación matrimonial legal, cuando la guarda y custodia sea compartida, el mínimo familiar por descendientes se prorrateará entre ambos padres, con independencia de aquél con quien estén conviviendo a la fecha de devengo del impuesto. En caso contrario el mínimo familiar por descendientes corresponderá a quien, de acuerdo con lo dispuesto en el convenio regulador aprobado judicialmente, tenga atribuida la guarda y custodia de los hijos en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), por ser esta la persona con la que los descendientes conviven.

No obstante, en ese caso debe tenerse en cuenta que **se asimila a la convivencia la dependencia económica, salvo que se satisfagan anualidades por alimentos** a favor de dichos hijos que sean tenidas en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra. (2)

Conforme con esta regulación legal, el progenitor o progenitores que tengan la guarda y custodia de los hijos, aunque sea compartida, deberán aplicar el mínimo por descendientes por ser las personas con las que los descendientes conviven, y no podrán aplicar las especialidades previstas para los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos recogidas en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.

En caso de que se extinga la guarda y custodia sobre un hijo por alcanzar éste la mayoría de edad, se aplicará lo anteriormente reflejado mientras que el contribuyente progenitor de que se trate mantenga la convivencia con el hijo. Igualmente, si el descendiente mayor de edad pasa a convivir con el progenitor que abona anualidades por alimentos, tendrá derecho al mínimo, y no a la aplicación de dichas anualidades.

Por otro lado, los progenitores que no convivan con los hijos, pero les presten alimentos por resolución judicial, podrán optar por la aplicación del mínimo por descendientes, al sostenerles económicamente, o por la aplicación del tratamiento previsto por la Ley del Impuesto para las referidas anualidades por alimentos. Si se optase por la aplicación del mínimo por descendientes, este se prorrateará entre ambos progenitores.

c) Que el descendiente **no haya obtenido** en el ejercicio 2018 **rentas superiores a 8.000 euros anuales**, excluidas las rentas exentas del impuesto.

El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas) de las imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales reducidas computadas

(2) Las especialidades aplicables a las anualidades por alimentos en favor de los hijos se comentan en las páginas 532 y 538 del Capítulo 15.

en el año, con independencia del período impositivo en el que se haya producido la alteración patrimonial, sin aplicar las reglas de integración y compensación de este tipo de rentas.

d) Que el descendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros. En relación con este requisito deben efectuarse las siguientes precisiones:

- **Tributación individual del descendiente.** Si el descendiente presenta declaración individual del IRPF, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración debidamente suscrito o confirmado, con rentas iguales o inferiores a 1.800 euros, los contribuyentes con derecho pueden aplicar el mínimo por descendientes, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos. Si las rentas son superiores a 1.800 euros, ninguno de ellos puede aplicar el mínimo por descendientes.

- **Tributación conjunta del descendiente con ambos padres.** Si el descendiente menor de edad presenta declaración conjunta con sus padres, éstos pueden aplicar en dicha declaración el mínimo por descendientes que corresponda, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos.

- **Tributación conjunta del descendiente con uno de los padres en los casos de separación legal o cuando no exista vínculo matrimonial.** En estos casos, el padre o la madre que tributa conjuntamente con los descendientes que forman parte de la unidad familiar, aplicará íntegramente el mínimo por descendientes correspondiente a estos, y el otro progenitor no tendrá derecho al mínimo al presentar los hijos declaración, siempre que estos últimos tengan rentas superiores a 1.800 euros.

De no cumplirse el supuesto de tener rentas superiores a 1.800 euros, el mínimo por descendientes se distribuirá entre los padres con el que conviva el descendiente por partes iguales, aun cuando uno de ellos tribute conjuntamente con los hijos. Esta misma regla resulta aplicable en los casos en que los hijos sometidos a guardia y custodia compartida tributan conjuntamente con uno de sus progenitores.

▪ ***Atención:*** *téngase en cuenta que entre las modalidades que figuran como unidades familiares, no se contempla la formada por el tutor y la persona tutelada, ni el caso de acogimiento o, fuera de estos casos, de quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia, lo cual impide toda posibilidad de tributar conjuntamente por el IRPF en tales supuestos.*

Supuesto especial: fallecimiento de uno de los padres

En los supuestos en que uno de los padres fallezca en el año, medie o no matrimonio entre ellos, y los hijos menores de edad o mayores de edad incapacitados judicialmente y sometidos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, hayan convivido con ambos progenitores hasta la fecha de fallecimiento, el mínimo por descendientes **se prorrateará** en todo caso entre los padres, aunque el otro progenitor supérstite tribute conjuntamente con los hijos menores de edad y éstos tengan rentas superiores a 1.800 euros, pues se considera que a la fecha de devengo del impuesto los dos progenitores tienen derecho a su aplicación.

▪ ***Recuerde:*** *en los términos anteriormente comentados, en el presente ejercicio 2018 el contribuyente puede aplicarse el mínimo por descendientes en los supuestos en que estos descendientes para obtener una devolución presenten declaración individual por el IRPF, siempre que las rentas declaradas no superen 1.800 euros.*

Cuantías aplicables

- **2.400 euros anuales** por el primero.
- **2.700 euros anuales** por el segundo.
- **4.000 euros anuales** por el tercero.
- **4.500 euros anuales** por el cuarto y siguientes.

En caso de fallecimiento de un descendiente que genere derecho al mínimo por este concepto, **la cuantía aplicable es de 2.400 euros**.

▪ ***Importante:*** *el número de orden de los descendientes, incluidas las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil o, fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia, se asignará en función de la edad de los que den derecho a aplicar este mínimo por descendientes, comenzando por el de mayor edad y sin computar a estos efectos aquellos descendientes que, en su caso, hubieran fallecido en el ejercicio con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto.*

Incremento por descendientes menores de tres años

Cuando el descendiente sea menor de tres años, **el mínimo que corresponda de los indicados anteriormente se incrementará en 2.800 euros anuales**.

Supuestos de adopción o acogimiento

En los supuestos de adopción o acogimiento [(3)], tanto preadoptivo como permanente, dicho incremento, con independencia de la edad del menor, se aplicará en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación de acogimiento, el incremento en el importe del mínimo por descendientes se practicará durante los períodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo de tres años.

▪ ***Importante:*** *el incremento por descendientes menores de tres años resulta aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.*

Mínimo por ascendientes

(Arts. 59 y 61 Ley IRPF)

Cuestiones generales y requisitos exigibles

A efectos de la aplicación del mínimo por ascendientes, tienen tal consideración **los padres, abuelos, bisabuelos, etc**. de quienes descienda el contribuyente y que estén unidos a éste por vínculo de parentesco en línea recta por consanguinidad o por adopción, sin que se entiendan

(3) Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. En relación al acogimiento preadoptivo la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015 establece que todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil.

incluidas las personas unidas al contribuyente por vínculo de parentesco en línea colateral (tíos, o tíos abuelos) o por afinidad (suegros).

Los ascendientes deben cumplir los siguientes requisitos para dar derecho a la aplicación del mínimo correspondiente:

a) Que el ascendiente sea mayor de 65 años a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre) o, cualquiera que sea su edad, que se trate de una persona **con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

b) Que convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo. Por lo que respecta a este requisito, se considera que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

c) Que el ascendiente no haya obtenido en el ejercicio 2018 rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas del impuesto.

El concepto de renta anual, a estos efectos, está constituido por la suma algebraica de los rendimientos netos (del trabajo, capital mobiliario e inmobiliario y de actividades económicas) de las imputaciones de rentas y de las ganancias y pérdidas patrimoniales reducidas computadas en el año, con independencia del período impositivo en el que se haya producido la alteración patrimonial, sin aplicar las reglas de integración y compensación de este tipo de rentas.

d) Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Cuantías

- **1.150 euros anuales por cada ascendiente de edad superior a 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad.**
- **1.400 euros anuales adicionales, por cada ascendiente de edad superior a 75 años.**

En caso de fallecimiento de un ascendiente que genere derecho al mínimo por este concepto, **la cuantía aplicable es de 1.150 euros**.

Condiciones de aplicación

a) La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación de las citadas reducciones se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

No obstante, si el ascendiente fallece durante el año solo se genera derecho al mínimo por ascendiente cuando haya existido convivencia con el contribuyente durante, al menos, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

b) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo respecto de los mismos ascendientes, **su importe se prorrateará entre ellos** por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Mínimo por discapacidad

(Arts. 60 y 61 Ley IRPF)

El mínimo por discapacidad es la suma de los mínimos que correspondan por:

- **Mínimo por discapacidad del contribuyente.**
- **Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes.**

Mínimo por discapacidad del contribuyente

En función del grado de discapacidad del contribuyente, el mínimo podrá ser de las siguientes cuantías:

- **3.000 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.000 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia

El mínimo por discapacidad del contribuyente se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, en **3.000 euros anuales** cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad del contribuyente alcanzará las cuantías que se indican en el cuadro de la página siguiente:

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos asistencia	Total
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.000	----	3.000
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	3.000	3.000	6.000
- Igual o superior al 65 por 100	9.000	3.000	12.000

Mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes podrá ser de las siguientes cuantías:

- **3.000 euros anuales por cada descendiente o ascendiente** que genere derecho a la aplicación de su respectivo mínimo, que sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.000 euros anuales por cada descendiente o ascendiente** que genere derecho a la aplicación de su respectivo mínimo, que sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Incremento en concepto de gastos de asistencia

El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes se incrementará, en concepto de gastos de asistencia, en **3.000 euros anuales** por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

En definitiva, el mínimo por discapacidad de cada ascendiente o descendiente, incluidos, en su caso, el incremento en concepto de gastos de asistencia, alcanzará las siguientes cuantías:

Grado de discapacidad	Discapacidad por cada ascendiente o descendiente	Asistencia por cada ascendiente o descendiente	Total por cada ascendiente o descendiente
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.000	----	3.000
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida	3.000	3.000	6.000
- Igual o superior al 65 por 100.....................	9.000	3.000	12.000

Acreditación de la discapacidad, de la necesidad de ayuda de terceras personas o de la existencia de dificultades de movilidad (Art. 72 Reglamento)

Tienen la consideración de personas con discapacidad, a efectos del IRPF, los contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. El Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, (BOE de 26 de enero de 2000), regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad. (4)

No obstante, se considerará afectado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya discapacidad sea declarada judicialmente por el procedimiento previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, aunque no alcance dicho grado.

La necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, **o la movilidad reducida** para utilizar medios de transporte colectivos, deberá acreditarse mediante certificado o resolución del IMSERSO o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las discapacidades, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

El reconocimiento de uno de los grados de dependencia que contempla el artículo 26.1 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, se corresponde con otro ámbito competencial que no responde a las exigencias del artículo 72 del Reglamento del IRPF y por tanto, no acredita ésta. .

(4) El Real Decreto 1856/2009, de 4 de diciembre, modificó el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del Procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de discapacidad y, en consonancia con lo establecido en la disposición adicional octava de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las Personas en Situación de Dependencia y en la nueva clasificación de la Organización Mundial de la Salud, "Clasificación Internacional de Funcionamiento, de la Discapacidad y de la Salud" (CIF-2001), lleva a cabo actualizaciones terminológicas y conceptuales sustituyendo las referencias que se incluían al término "minusvalía" por el término "discapacidad", al término "minusválidos" y "personas con minusvalía" por el término "personas con discapacidad" y al término "grado de minusvalía" por "grado de discapacidad". Para ello, se incorpora en el Real Decreto 1971/1999 una disposición adicional segunda titulada "Actualización terminológica y conceptual".

Condiciones de aplicación del mínimo por discapacidad

a) La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación del mínimo por discapacidad se realizará atendiendo a la **situación existente a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre o en la fecha de fallecimiento del contribuyente si éste fallece en un día distinto del 31 de diciembre).

Sin perjuicio de lo anterior, el mínimo por discapacidad será aplicable en los casos en que el descendiente haya fallecido durante el período impositivo.

b) La aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes **está condicionada a que cada uno de ellos genere derecho a la aplicación del respectivo mínimo**, es decir, mínimo por ascendientes o mínimo por descendientes.

c) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad respecto de los mismos ascendientes o descendientes, **su importe se prorrateará entre ellos** por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

d) No procederá la aplicación de estos mínimos cuando los ascendientes o descendientes presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

Cuadro-resumen Mínimos personales, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad	
Mínimo del contribuyente	5.550 euros anuales, en general. + 1.150 euros anuales, si tiene más de 65 años. + 1.400 euros anuales, si tiene más de 75 años.
	Discapacidad: 3.000 euros anuales, por discapacidad del contribuyente igual o mayor del 33 por 100. 9.000 euros anuales, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100. + 3.000 euros anuales, si necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida.
Mínimo por descendientes	2.400 euros anuales por el 1º. 2.700 euros anuales por el 2º. 4.000 euros anuales por el 3º. 4.500 euros anuales por el 4º y siguientes. + 2.800 euros anuales, por descendiente menor de tres años. (*) En caso de fallecimiento del descendiente 2.400 euros.
	Discapacidad: 3.000 euros anuales, por discapacidad del descendiente igual o mayor del 33 por 100. 9.000 euros anuales, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100. + 3.000 euros anuales, si necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

(Continúa)

Cuadro-resumen Mínimos personales, por descendientes, por ascendientes y por discapacidad	
Mínimo por ascendientes	1.150 euros anuales por cada ascendiente. + 1.400 euros anuales, si tiene más de 75 años. (*) En caso de fallecimiento del ascendiente 1.150 euros.
	Discapacidad: 3.000 euros anuales, por discapacidad del ascendiente igual o mayor del 33 por 100. 9.000 euros anuales, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100. + 3.000 euros anuales, si necesita ayuda de terceras personas o movilidad reducida.

Importes del mínimo personal y familiar aprobados por las Comunidades Autónomas para el cálculo del gravamen autonómico

Comunidad Autónoma de las Illes Balears: Importes de los mínimos del contribuyente, por descendientes y por discapacidad

La disposición final segunda de la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2015 modificó el artículo 2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2014, de 6 de junio, fijando los siguientes importes de los mínimos por contribuyente, descendientes y por discapacidad que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad de las Illes Balears para el cálculo del gravamen autonómico:

Cuantías aplicables

Se incrementan en un 10 por 100 los importes correspondientes a los siguientes mínimos del contribuyente, por descendientes y por discapacidad, que forman parte del mínimo personal y familiar, alcanzando las cuantías que a continuación indicamos:

Mínimo del contribuyente mayor de 65 años

- **6.105 euros anuales** por importe del mínimo por contribuyente general
- **Más 1.265 euros anuale**s por contribuyente mayor de 65 años.
- **Adicionalmente 1.540 euros anuales** por contribuyente mayor de 75 años.

Mínimo para el tercer descendiente y el mínimo por el cuarto y los siguientes descendientes

- **4.400 euros anuales** por el tercer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.
- **4.950 euros anuales** por el cuarto descendiente y siguientes.

Mínimo por discapacidad

- **3.300 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.900 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

- **Incremento en concepto de gastos de asistencia: 3.300 euros**

Grado de discapacidad	Discapacidad	Gastos asistencia	Total
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100	3.300	----	3.300
- Igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100 y que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida.............	3.300	3.300	6.600
- Igual o superior al 65 por 100	9.900	3.300	13.200

Comunidad de Castilla y León: Importes del mínimo personal y familiar

El artículo 1 bis del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, que ha sido introducido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 10/2014,de 22 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Entidades Locales vinculada a ingresos impositivos de la Comunidad de Castilla y León, establece los mismos importes del mínimo por contribuyente, descendientes y ascendientes y discapacidad que fijan los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF, sin que se haya producido incremento o disminución alguna en su cuantía de acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1 a) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

Comunidad de Madrid: Importes del mínimo por descendientes

El artículo 2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM del 25) modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Dos de la Ley 4/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas, establece los siguientes importes del mínimo por descendientes que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad de Madrid para el cálculo del gravamen autonómico:

Cuantías aplicables

- **2.400** euros anuales por el primer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.
- 2.700 euros anuales por el segundo.
- 4.400 euros anuales por el tercero.
- 4.950 euros **anuales** por el cuarto y siguientes.

Cuando un descendiente sea menor de tres años, la cuantía que corresponda al mínimo por descendientes, de las indicadas anteriormente, **se aumentará en 2.800 euros anuales**.

- ***Importante:*** *las cuantías del mínimo por descendientes para el primer y segundo hijo, así como por descendiente menor de tres años coinciden con las fijadas artículo 58 de la Ley del IRPF, mientras que las del tercer y cuarto hijo y siguientes sustituyen a las establecidas en el citado artículo.*

Comunidad Autónoma de La Rioja: Importes del mínimo por discapacidad de descendientes

El artículo 31 bis de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018, establece los siguientes importes del mínimo por discapacidad de descendientes que deben aplicar los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el cálculo del gravamen autonómico:

Cuantías aplicables

- **3.300 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100.
- **9.900 euros anuales** cuando sea una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

▪ ***Importante:*** *la cuantía del concepto "gastos de asistencia" no se modifica por lo que el incremento por cada descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento será de 3.000 euros, cantidad fijada en el artículo 60.2 de la Ley del IRPF*

Ejemplo 1. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

El matrimonio compuesto por don A.T.C. y doña M.P.S., de 57 y 56 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 27 años, tiene acreditado un grado de discapacidad del 33 por 100, el segundo tiene 22 años, y el tercero, 19 años. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Andalucía no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de éste determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico

1) Tributación individual del marido:

Mínimo del contribuyente		5.550
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/2.400)	1.200	
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350	
- Hijo 3º (19 años) (50% s/4.000)	2.000	
Total mínimo por descendientes		4.550
Mínimo por discapacidad de descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/3.000)		1.500
Total mínimo personal y familiar		**11.600**

Solución (continuación):

2) Tributación individual de la mujer:

Mínimo del contribuyente		5.550
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/2.400)	1.200	
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350	
- Hijo 3º (19 años) (50% s/4.000)	2.000	
Total mínimo por descendientes		4.550
Mínimo por discapacidad de descendientes:		
- Hijo 1º (27 años) (50% s/3.000)		1.500
Total mínimo personal y familiar		**11.600**

3) Tributación conjunta de la unidad familiar: **(1)**

Mínimo personal del contribuyente		5.550
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (27 años)	2.400	
- Hijo 2º (22 años)	2.700	
- Hijo 3º (19 años)	4.000	
Total mínimo por descendientes		**9.100**
Mínimo por discapacidad de descendientes		
- Hijo 1º (27 años)		3.000
Total mínimo personal y familiar		**17.650**

Comentarios:

(1) Con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar, el mínimo del contribuyente es, en todo caso, de 5.550 euros anuales. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar podrá reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Ejemplo 2. Pareja de hecho con hijos comunes residentes en la Comunidad de Galicia.

Don A.S.T. y doña M.V.V., conviven sin existencia de vínculo matrimonial y tienen en común tres hijos que conviven con ellos y cuyas edades son 18, 12 y 6 años, respectivamente. El hijo menor ha obtenido 4.050 euros de rendimientos del capital mobiliario procedentes de una cartera de valores donada por su abuelo materno al nacer. Los restantes hijos no han obtenido rentas en el ejercicio.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos contribuyentes en el supuesto de tributación individual y tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Galicia no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de éste determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

1) Tributación individual del padre y de la madre:

Mínimo del contribuyente		5.550
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200	
- Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350	
- Hijo 3º (6 años) **(1)**	0	
Total mínimo por descendientes		2.550
Total mínimo personal y familiar		**8.100**

Solución (continuación):

2) Tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad: (2)

Mínimo del contribuyente		5.550
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200	
- Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350	
- Hijo 3º (6 años) (100% s/4.000)	4.000	
Total mínimo por descendientes		6.550
Total mínimo personal y familiar		**12.100**

3) Tributación individual del otro progenitor: (3)

Mínimo del contribuyente		5.550
Mínimo por descendientes:		
- Hijo 1º (18 años) (50% s/2.400)	1.200	
- Hijo 2º (12 años) (50% s/2.700)	1.350	
- Hijo 3º (6 años)	0	
Total mínimo por descendientes		2.550
Total mínimo personal y familiar		**8.100**

Comentarios:

(1) El hijo de menor edad está obligado a presentar declaración del IRPF por razón de las rentas obtenidas en el ejercicio (rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención no exentos por importe superior a 1.600 euros anuales).

Al optar por tributar de forma individual el padre y la madre, el hijo de menor edad deberá presentar también su propia declaración individual del IRPF. Además, al presentar declaración individual del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros, no dará derecho a ninguno de sus padres a la aplicación del mínimo por descendientes en sus respectivas declaraciones.

Debe notarse que en la declaración individual del hijo de menor edad (hijo 3º), deberá figurar en concepto de mínimo del contribuyente la cantidad de 5.550 euros.

(2) Al no existir vínculo matrimonial entre los padres, la unidad familiar pueden formarla, a su elección, el padre o la madre con los dos hijos menores de edad (hijos 2º y 3º), sin que sea posible, a efectos fiscales, que ambos progenitores con los citados hijos formen una única unidad familiar.

El mínimo del contribuyente aplicable en la tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad, es el general de 5.550 euros anuales. Asimismo, al convivir el padre y la madre con los hijos que forman parte de la unidad familiar no resulta aplicable la reducción de la base imponible de 2.150 euros anuales a que se refiere el artículo 84 de la Ley del IRPF. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Por su parte, en el supuesto de tributación conjunta del padre o la madre con los hijos menores de edad (hijos 2º y 3º), el mínimo por descendientes debe distribuirse por partes iguales entre los padres con quienes conviven los descendientes que no tengan rentas superiores a 1.800 euros, aunque uno de ellos tribute conjuntamente con los hijos. Por esta razón, el mínimo por descendientes correspondiente al hijo de menor edad (hijo 3º), con rentas superiores a 1.800 euros, corresponde íntegramente al padre o la madre con quien tributa conjuntamente. En consecuencia, el otro progenitor no tendrá derecho a la aplicación del mínimo por descendientes por dicho hijo.

El mínimo por descendientes correspondiente al hijo mayor de edad (hijo 1º), que por dicha circunstancia no forma parte de la unidad familiar, también corresponde a ambos padres por partes iguales.

(3) El otro progenitor en su declaración individual únicamente tiene derecho a aplicar la mitad del mínimo por descendientes correspondientes a los hijos 1º y 2º, al no tener ninguno de ellos rentas superiores a 1.800 euros.

Ejemplo 3. Matrimonio con el que convive un nieto y el padre de uno de los cónyuges residentes en la Comunidad Autónoma de Aragón.

Don S.C.B. y doña B.T.L. son matrimonio. El marido, de 67 años de edad, tiene acreditado un grado de discapacidad del 33 por 100. La mujer, de 65 años de edad, no trabaja fuera del hogar familiar.

El matrimonio tiene tres hijos que conviven con ellos: el hijo mayor, de 28 años, tiene acreditado un grado de discapacidad del 65 por 100. El hijo mediano, de 23 años, es estudiante. La hija menor, de 20 años, tiene un hijo de un año. Ninguno

de ellos ha obtenido rentas en el ejercicio 2018 superiores a 8.000 euros, ni presentado declaración por el IRPF.

En el domicilio del matrimonio convive también el padre del marido, de 95 años de edad, que tiene acreditado un grado de discapacidad del 65 por 100 y cuyas rentas derivadas exclusivamente de una pensión de jubilación ascienden en el presente ejercicio a 7.500 euros anuales. Por el ejercicio 2018 no ha presentado declaración por el IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar del matrimonio correspondiente al ejercicio 2018, en régimen de tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: dado que la Comunidad Autónoma de Aragón no ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, el importe de éste determinado conforme a lo dispuesto en la Ley del IRPF debe utilizarse para el cálculo tanto del gravamen estatal como del gravamen autonómico.

Mínimo del contribuyente	5.550		
Incremento por edad superior a 65 años del marido	1.150		
Incremento por edad superior a 65 años de la mujer	1.150		
Total mínimo del contribuyente			**7.850**
Mínimo por descendientes:			
- Hijo 1º	2.400		
- Hijo 2º	2.700		
- Hijo 3º	4.000		
- Nieto	4.500		
Incremento por descendiente menor de tres años	2.800		
Total mínimo por descendientes			**16.400**
Mínimo por ascendientes (95 años)			**2.550**
Mínimo por discapacidad:			
- Del contribuyente		3.000	
- De descendientes		9.000	
- De ascendientes		9.000	
Incremento en concepto de gastos de asistencia del descendiente		3.000	
Incremento en concepto de gastos de asistencia del ascendiente		3.000	
Total mínimo por discapacidad			**27.000**
Total mínimo personal y familiar (1)			**53.800**

Comentario:

(1) También podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar una reducción de la base imponible de 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Ejemplo 4. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

El matrimonio compuesto por don R.S.C y doña R.R.T., de 66 y 56 años de edad, respectivamente. Don R.S.C tiene reconocido un grado de discapacidad del 33 por 100. Con el matrimonio conviven cuatro hijos. El mayor tiene 26 años, el segundo 24 años, el tercero 22 años y el cuarto 21 años. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: la Comunidad Autónoma de Illes Balears ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, incrementando en un 10 por 100 los importes correspondientes al mínimo por contribuyente mayor de 65 años, mínimo para el tercer descendiente y el cuarto y los sucesivos descendientes y mínimo por discapacidad.

1) Tributación individual del marido:

Gravamen estatal:

Mínimo del contribuyente	
- General	5.550
- Más de 65 años	1.150
Total mínimo por contribuyente	6.700
Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
- Hijo 3º (21 años) (50% s/4.000)	2.000
Total mínimo por descendientes	4.550
Mínimo por discapacidad:	
- Contribuyente	3.000
Total mínimo personal y familiar	14.250

Gravamen autonómico:

Mínimo del contribuyente (*)	
- General	6.105
- Más de 65 años	1.265
Total mínimo por contribuyente	7.370
Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
- Hijo 3º (21 años) (50% s/4.400)(*)	2.200
Total mínimo por descendientes	4.750
Mínimo por discapacidad	
- Contribuyente (*)	3.300
Total mínimo personal y familiar	15.420

2) Tributación individual de la mujer:

Gravamen estatal:

Mínimo del contribuyente	5.550
Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
- Hijo 3º (21 años) (50% s/4.000)	2.000
Total mínimo por descendientes	4.550
Total mínimo personal y familiar	10.100

Gravamen autonómico:

Mínimo del contribuyente	5.550
Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (24 años) (50% s/2.400)	1.200
- Hijo 2º (22 años) (50% s/2.700)	1.350
- Hijo 3º (21 años) (50% s/4.400)	2.200
Total mínimo por descendientes	4.750
Total mínimo personal y familiar	10.300

Solución (continuación):

3) Tributación conjunta de la unidad familiar:

Gravamen estatal:

Mínimo del contribuyente (**)	
- General	5.550
- Más de 65 años	1.150
Total mínimo por contribuyente	6.700
Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (24 años)	2.400
- Hijo 2º (22 años)	2.700
- Hijo 3º (21 años)	4.000
Total mínimo por descendientes	9.100
Mínimo por discapacidad:	
- Contribuyente	3.000
Total mínimo personal y familiar	18.800

Gravamen autonómico:

Mínimo del contribuyente (*)	
- General	6.105
- Más de 65 años	1.265
Total mínimo por contribuyente	7.370
Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (24 años)	2.400
- Hijo 2º (22 años)	2.700
- Hijo 3º (21 años)	4.400
Total mínimo por descendientes	9.500
Mínimo por discapacidad	
- Contribuyente)	3.300
Total mínimo personal y familiar	20.170

Comentario:

(*) En la determinación del incremento del mínimo por contribuyente mayor de 65 años, mínimo para el tercer descendiente y el mínimo por discapacidad se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad Autónoma de Illes Balears que aumenta en un 10 por 100 los importes fijados en los artículos 57, 58, 59 y 60 de la Ley del IRPF.

(**) El mínimo del contribuyente del artículo 57 de la Ley del IRPF es en todo caso de 5.550 euros anuales con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro

Ejemplo 5. Matrimonio con hijos comunes residentes en la Comunidad de Madrid.

El matrimonio compuesto por don A.H.G y doña P.L.C., de 40 y 38 años de edad, respectivamente, tienen tres hijos con los que conviven. El mayor, de 6 años, el segundo tiene 4 años y el tercero 1 año. Ninguno de los hijos ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar de ambos cónyuges en régimen de tributación individual y en tributación conjunta de la unidad familiar a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: la Comunidad de Madrid ha establecido en el artículo 2 de su Texto Refundido de las Disposiciones Legales en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, importes del mínimo por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley del IRPF. No obstante, debe tenerse en cuenta que los mínimos por el primer y segundo hijo coinciden los fijados en el citado artículo 58. Los relativos al tercer y cuarto hijo y siguientes si determinan cuantías diferentes que tendrán que aplicarse para el cálculo del gravamen autonómico.

1) Tributación individual del marido:

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.550	Mínimo del contribuyente........................	5.550
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)...........	1.200	- Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)............	1.200
- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)...........	1.350	- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)............	1.350
- Hijo 3º (1 año) (50% s/4.000).............	2.000	- Hijo 3º (1 año) (50% s/4.400) **(*)**..........	2.200
- Hijo menor 3 años (50% s/2.800)........	1.400	- Hijo menor 3 años (50% s/2.800)	1.400
Total mínimo por descendientes	5.950	Total mínimo por descendientes	6.150
Total mínimo personal y familiar	11.500	Total mínimo personal y familiar	11.700

2) Tributación individual de la mujer:

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.550	Mínimo del contribuyente........................	5.550
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)...........	1.200	- Hijo 1º (6 años) (50% s/2.400)............	1.200
- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)...........	1.350	- Hijo 2º (4 años) (50% s/2.700)............	1.350
- Hijo 3º (1 año) (50% s/4.000).............	2.000	- Hijo 3º (1 año) (50% s/4.400) **(*)**..........	2.200
- Hijo menor 3 años (50% s/2.800)........	1.400	- Hijo menor 3 años (50% s/2.800)	1.400
Total mínimo por descendientes	5.950	Total mínimo por descendientes	6.150
Total mínimo personal y familiar	11.500	Total mínimo personal y familiar	11.700

3) Tributación conjunta de la unidad familiar: **(**)**

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.550	Mínimo del contribuyente........................	5.550
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo 1º (6 años)	2.400	- Hijo 1º (6 años)	2.400
- Hijo 2º (4 años)	2.700	- Hijo 2º (4 años)	2.700
- Hijo 3º (1 año)	4.000	- Hijo 3º (1 año)	4.400
- Hijo menor 3 años	2.800	- Hijo menor 3 años..............................	2.800
Total mínimo por descendientes	11.900	Total mínimo por descendientes	12.300
Total mínimo personal y familiar.........	17.450	Total mínimo personal y familiar.........	17.850

Comentario:

(*) En la determinación del mínimo por descendientes se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad de Madrid que modifica el importe correspondiente al tercer hijo y sucesivos.

(**) El mínimo del contribuyente del artículo 57 de la Ley del IRPF es en todo caso de 5.550 euros anuales con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 3.400 euros anuales, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Ejemplo 6. Contribuyente con un hijo con discapacidad residentes en la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Doña M.M.A., de 31 años de edad y residencia en Logroño adoptó con fecha 5 de mayo de 2018, mediante resolución judicial que fue inscrita en el Registro Civil en noviembre de ese año, a un menor de 5 años de edad con un grado de discapacidad del 40 por 100 que convive con ella y que no ha obtenido rentas, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros anuales ni ha presentado declaración del IRPF.

Determinar el importe del mínimo personal y familiar en tributación conjunta a efectos del cálculo del gravamen estatal y del gravamen autonómico.

Solución:

Nota previa: La Comunidad Autónoma de La Rioja ha ejercido competencias normativas en la regulación de las cuantías del mínimo personal y familiar, incrementando en un 10 por 100 el importe del mínimo por discapacidad de descendientes.

Tributación conjunta de la unidad familiar: (*)

Gravamen estatal:		**Gravamen autonómico:**	
Mínimo del contribuyente	5.550	Mínimo del contribuyente........................	5.550
Mínimo por descendientes:		Mínimo por descendientes:	
- Hijo	2.400	- Hijo	2.400
- Por menor 3 años (**)........................	2.800	- Por menor 3 años (**).........................	2.800
Mínimo por discapacidad:		Mínimo por discapacidad	
- Hijo	3.000	- Hijo (***)..	3.300
Total mínimo personal y familiar	13.750	Total mínimo personal y familiar.........	14.050

Comentario:

(*) El mínimo del contribuyente del artículo 57 de la Ley del IRPF es, en todo caso, de 5.550 euros anuales con independencia del número de miembros integrados en la unidad familiar. No obstante, en la tributación conjunta de la unidad familiar puede reducirse la base imponible en 2.150 euros anuales, al tratarse de la segunda de las modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82 de la Ley del IRPF, con carácter previo a las reducciones legalmente establecidas. Véase, a este respecto, el Capítulo 13 anterior en el que se comentan las reducciones de la base imponible general y del ahorro.

Solución (continuación):

(**) Se aplica el aumento de mínimo por descendientes menores de 3 años ,de acuerdo con lo establecido en el artículo 58.2 de la Ley del IRPF que señala que "*los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes*".

(***) En la determinación del mínimo por discapacidad del descendiente se ha aplicado el importe aprobado por la Comunidad Autónoma de La Rioja que modifica el importe correspondiente al mínimo por discapacidad de descendientes.

Capítulo 15. Cálculo del impuesto: determinación de las cuotas íntegras

Sumario

Introducción

La determinación de las cuotas íntegras del IRPF se realiza a partir de los dos componentes en los que se divide la base liquidable del contribuyente:

- **Base liquidable general** a la que se aplican los tipos progresivos de las escalas estatal y autonómica.
- **Base liquidable del ahorro** a la que se aplican los tipos de sus correspondientes escalas estatal y autonómica.

Sobre este esquema general se incorporan determinadas especialidades derivadas, por una parte, de la propia naturaleza del IRPF como tributo cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas y, por otra, del régimen liquidatorio específico asignado al mínimo personal y familiar, a las rentas exentas, excepto para determinar el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas, también denominadas "rentas exentas con progresividad" y a las anualidades por alimentos en favor de los hijos satisfechas por decisión judicial.

Gravamen estatal y gravamen autonómico

El IRPF es un impuesto cedido con carácter parcial, con el límite del 50 por 100, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, modificada, por última vez a efectos del IRPF, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

Como consecuencia de la cesión del IRPF, dentro del procedimiento liquidatorio del impuesto se distinguen dos fases: una estatal y otra autonómica. Así, tanto la base liquidable general como la base liquidable del ahorro se someten a un gravamen estatal y a un gravamen autonómico, que dan lugar a una cuota estatal y otra autonómica. A partir de esta última, se determina la parte de deuda tributaria que se cede a cada Comunidad Autónoma de régimen común.

En lo concerniente a la **cuota autonómica**, cabe destacar que las Comunidades Autónomas de régimen común pueden asumir competencias normativas en la determinación del importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico y sobre la escala autonómica aplicable a la base liquidable general. (1)

Respecto al importe del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico, tanto la Comunidad Autónoma de Illes Balears y la de la Rioja como las Comunidades de Castilla y León y de Madrid, han aprobado los importes del mínimo personal y familiar que deberán utilizar los contribuyentes residentes en 2018 en su territorio para el cálculo del gravamen autonómico.(2)

A la Comunidad de Castilla y León así como al resto de las Comunidades Autónomas que no han ejercido tal competencia normativa, se les aplica el importe del mínimo personal y familiar establecido en la Ley del IRPF.

En cuanto a las escalas autonómicas, **todas las Comunidades autónomas tienen aprobadas**, de conformidad con lo previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, y en el artículo 74 de la Ley del IRPF, **las correspondientes escalas autonómicas aplicables en el ejercicio 2018** que más adelante se detallan.

---

(1) Véase el artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(2) Véase el epígrafe "Importes del mínimo personal y familiar aprobados por las Comunidades Autónomas para el cálculo del gravamen autonómico" del Capítulo 14 de este Manual. Páginas 507 y ss.

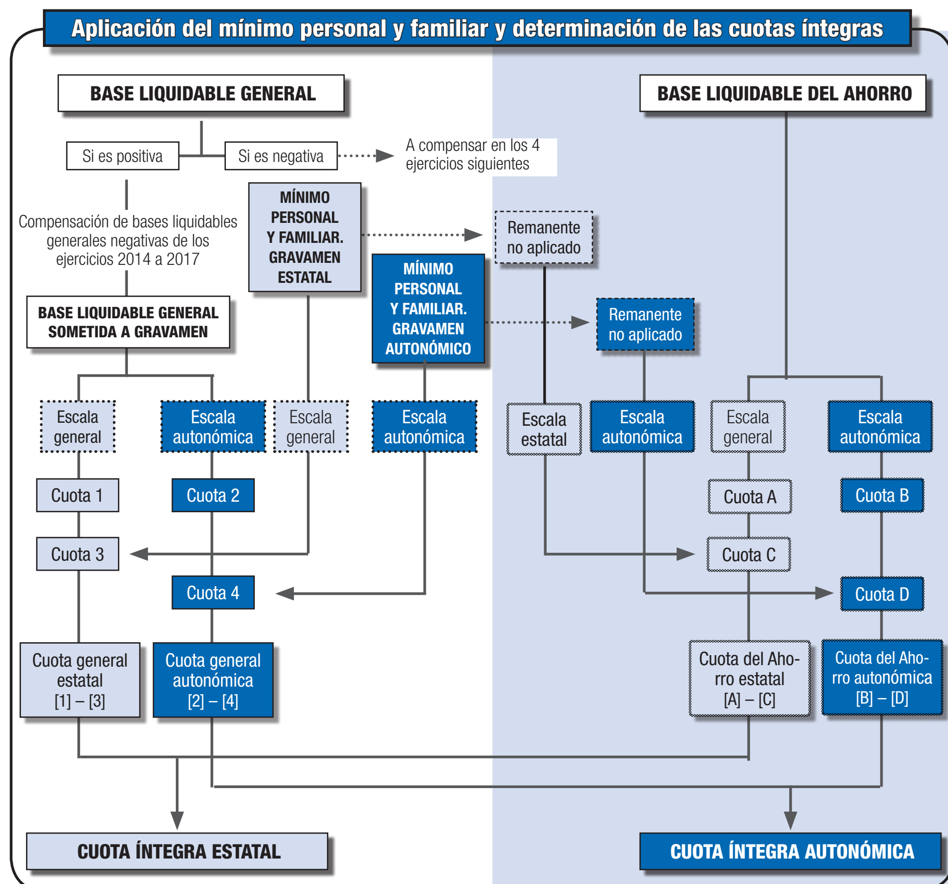
No obstante, a los contribuyentes con residencia habitual en Ceuta y Melilla les resulta aplicable la escala autonómica recogida en el artículo 65 de la Ley del IRFF (disposición adicional trigésima segunda Ley IRPF).

En el caso de contribuyentes con residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refiere el artículo 8.2 y 10.1 de la Ley del IRPF, la determinación de la cuota íntegra total presenta ciertas especialidades cuyo comentario se realiza en un apartado específico de este Capítulo.

Aplicación del mínimo personal y familiar (Arts. 63.1.2º y 74.1.2º Ley IRPF)

Con objeto de asegurar un mismo ahorro fiscal para todos los contribuyentes con igual situación personal y familiar, cualquiera que sea su nivel de rentas, en la actual Ley del IRPF el mínimo personal y familiar no reduce la renta del período impositivo, sino que forma parte de la base liquidable general hasta el importe de esta última y, en su caso, de la base liquidable del ahorro por el resto.

La aplicación del mínimo personal y familiar y la determinación de las cuotas íntegras del IRPF, se representan de forma gráfica en el siguiente esquema:



Comentarios al esquema

- Gravamen de la base liquidable general

El gravamen de la base liquidable general del IRPF se estructura en cuatro fases:

Fase 1ª A la totalidad de la base liquidable general, incluida la correspondiente al importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la misma, se le aplican las escalas, general y autonómica, del impuesto obteniéndose las correspondientes cuotas parciales (Cuota 1 y Cuota 2).

Fase 2ª A la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar estatal establecido en el IRPF se le aplica la escala general del impuesto, obteniéndose la cuota parcial (Cuota 3).

Fase 3ª A la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado o disminuido en los importes establecidos, en su caso, por la Comunidad Autónoma en su normativa autonómica se le aplica la escala autonómica correspondiente, obteniéndose la cuota parcial (Cuota 4).

En el ejercicio 2018, la Comunidad Autónoma de Illes Balears, la Comunidad de Madrid y la Comunidad Autónoma de La Rioja han regulado importes del mínimo personal y familiar diferentes de los establecidos en la Ley del IRPF. En consecuencia, los contribuyentes residentes en su territorio deben aplicar, a efectos del gravamen autonómico (fase 3ª), los importes regulados en la normativa de dicha Comunidad Autónoma.

El resto de contribuyentes (incluidos los de la Comunidad de Castilla y León que ha fijado importes para el mínimo personal y familiar de idéntica cuantía a los establecidos en la Ley del IRPF) deben aplicar la misma cuantía del mínimo personal y familiar a efectos del gravamen estatal (fase 2ª) y del gravamen autonómico (fase 3ª).

Fase 4ª A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas se calculan la cuota íntegra general estatal (Cuota 1 menos Cuota 3) y cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 menos Cuota 4).

- Gravamen de la base liquidable del ahorro

El gravamen de la base liquidable del ahorro del IRPF se estructura en cuatro fases:

Fase 1ª El importe de la base liquidable del ahorro se grava a los tipos de la escala del ahorro, estatal y autonómica, fijados para 2018, obteniéndose las correspondientes cuotas parciales (Cuota A y Cuota B).

Fase 2ª La cuantía de la cuota estatal resultante de aplicar la escala a la base liquidable del ahorro (Cuota A) se minorará, en su caso, en el importe derivado de aplicar al remanente del mínimo personal y familiar estatal no aplicado (esto es, al exceso del citado mínimo sobre la cuantía de la base liquidable general) la escala del ahorro estatal fijada para 2018 (Cuota C).

Fase 3ª La cuantía de la cuota autonómica resultante de aplicar la escala a la base liquidable del ahorro (Cuota B) se minorará en el importe derivado de aplicar al remanente no aplicado del mínimo personal y familiar autonómico (esto es, al exceso del citado mínimo sobre la cuantía de la base liquidable general) la escala del ahorro autonómica fijada para 2018 (Cuota D).

Fase 4ª A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas se calculan la cuota íntegra del ahorro estatal (Cuota A menos Cuota C) y cuota íntegra del ahorro autonómica (Cuota B menos Cuota D)

Gravamen de la base liquidable general

Gravamen estatal [Art. 63.1.1º Ley IRPF]

La base liquidable general del contribuyente debe ser gravada a los tipos que se indican en la escala general del impuesto que a continuación se reproduce:

Para el periodo impositivo de 2018, a la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la siguiente escala:

Aplicable tanto en tributación individual como en tributación conjunta por todos los contribuyentes, con independencia de su lugar de residencia

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar esta misma escala

Tipo medio de gravamen general estatal (Art. 63.2 Ley IRPF)

Se entiende por tipo medio de gravamen general estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la anterior escala entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general estatal se expresará con dos decimales sin redondeo.

Gravamen autonómico (Art. 74.1.1º Ley IRPF)

A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma.

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de la Ley del IRPF, la escala autonómica aprobada por cada Comunidad Autónoma.

Para el ejercicio 2018 cada contribuyente deberá aplicar la escala autonómica que corresponda de las que a continuación se transcriben:

Comunidad Autónoma de Andalucía (Art. 17 Decreto Legislativo 1/2018)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,00
20.200,00	2.175,00	7.800,00	15,00
28.000,00	3.345,00	7.200,00	16,50
35.200,00	4.533,00	14.800,00	19,00
50.000,00	7.345,00	10.000,00	19,50
60.000,00	9.295,00	60.000,00	23,50
120.000,00	23.395,00	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de Aragón (Art. 110-1 Decreto Legislativo 1/2005)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

B.L. hasta €	Cuota íntegra	Resto B.L.	Tipo
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	16.000,00	19,00
50.000,00	7.392,75	10.000,00	21,00
60.000,00	9.492,75	10.000,00	22,00
70.000,00	11.692,75	20.000,00	22,50
90.000,00	16.192,75	40.000,00	23,50
130.000,00	25.592,75	20.000,00	24,50
150.000,00	30.492,75	En adelante	25,00

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias (Art. 2 Decreto Legislativo 2/2014)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	5.257,20	12,00
17.707,20	1.875,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.017,86	20.400,00	18,50
53.407,20	7.791,86	16.592,80	21,50
70.000,00	11.359,32	20.000,00	22,50
90.000,00	15.859,32	85.000,00	25,00
175.000,00	37.109,32	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de las Illes Balears (Art. 1 Decreto Legislativo 1/2014)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma.

Base liquidable desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	10.000	9,50
10.000	950	8.000	11,75
18.000	1.890	12.000	14,75
30.000	3.660	18.000	17,75
48.000	6.855	22.000	19,25
70.000	11.090	20.000	22,00
90.000	15.490	30.000	23,00
120.000	22.390	55.000	24,00
175.000	35.590	En adelante	25,00

Comunidad Autónoma de Canarias (Art. 18 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable (desde euros)	Cuota íntegra	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,01	1.182,75	5.257,20	12,00
17.707,21	1.813,61	15.300,00	14,00
33.007,21	3.955,61	20.400,00	18,50
53.407,21	7.729,61	36.592,80	23,50
90.000,01	16.328,92	En adelante	24,00

Comunidad Autónoma de Cantabria (Art. 1 Decreto Legislativo 62/2008)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15,00
34.000,00	4.182,75	12.000,00	18,50
46.000,00	6.402,75	14.000,00	19,50
60.000,00	9.132,75	30.000,00	24,50
90.000,00	16.482,75	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha (Art. 13 bis Ley 8/2013)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Comunidad de Castilla y León (Art. 1 Decreto Legislativo 1/2013)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	14,00
35.200,00	4.212,75	18.207,20	18,50
53.407,20	7.581,08	En adelante	21,50

Comunidad Autónoma de Cataluña (Art. único Ley 24/2010)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable Porcentaje (%)
0,00	0,00	17.707,20	12,00
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,50
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,50
120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,50
175.000,20	35.283,36	En adelante	25,50

Comunidad Autónoma de Extremadura (Art. 1 Decreto Legislativo 1/2018)
Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,50
20.200,00	2.151,50	4.000,00	15,50
24.200,00	2.771,50	11.000,00	16,50
35.200,00	4.586,50	24.800,00	20,50
60.000,00	9.670,50	20.200,00	23,50
80.200,00	14.417,50	19.000,00	24,00
99.200,00	18.977,50	21.000,00	24,50
120.200,00	24.122,50	En adelante	25,00

Comunidad Autónoma de Galicia (Art. 4 Decreto Legislativo 1/2011)
Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	11,75
20.200,00	2.093,38	7.500,00	15,50
27.700,00	3.255,88	7.500,00	17,00
35.200,00	4.530,88	12.400,00	18,50
47.600,00	6.824,88	12.400,00	20,50
60.000,00	9.366,88	En adelante	22,50

Comunidad de Madrid (Art. 1 Decreto Legislativo 1/2010)
Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0	12.450,00	9,00
12.450,00	1.120,50	5.257,20	11,20
17.707,20	1.709,31	15.300,00	13,30
33.007,20	3.744,21	20.400,00	17,90
53.407,20	7.395,81	En adelante	21,00

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Art. 2 Decreto Legislativo 1/2010)
Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

Comunidad Autónoma de La Rioja (Art. 31 Ley 10/2017)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo de porcentaje aplicable
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	11,60
20.200,00	2.081,75	15.000,00	14,60
35.200,00	4.271,75	14.800,00	18,80
50.000,00	7.054,15	10.000,00	19,50
60.000,00	9.004,15	60.000,00	23,50
120.000,00	23.104,15	En adelante	25,50

Comunitat Valenciana (Art. 2 Ley 13/1997)

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en esta Comunidad Autónoma

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	4.550,00	11,00
17.000,00	1.745,50	13.000,00	13,90
30.000,00	3.552,50	20.000,00	18,00
50.000,00	7.152,50	15.000,00	23,50
65.000,00	10.677,50	15.000,00	24,50
80.000,00	14.352,50	40.000,00	25,00
120.000,00	24.352,50	En adelante	25,50

Especialidad: Escala autonómica para contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla

La disposición adicional trigésima segunda de la Ley del IRPF modificada, con efectos desde el 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Cinco del Real Decreto-ley 9/2015,de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11), declara aplicable a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla la escala prevista en el artículo 65 de la Ley del IRPF. Dicha escala es la siguiente:

Ceuta y Melilla

Aplicable en el ejercicio 2018 por los contribuyentes residentes en dicho ejercicio en estas Ciudades Autónomas

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Tipo medio de gravamen general autonómico (Art.74.2 Ley IRPF)

Se entiende por tipo medio de gravamen general autonómico el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por aplicación de la escala autonómica que corresponda entre la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales sin redondeo.

Gravamen de la base liquidable del ahorro

Gravamen estatal

En el ejercicio 2018 la base liquidable del ahorro del contribuyente debe ser gravada por los tipos de la escala del artículo 66.1 de la Ley del IRPF.

Tipos de gravamen del ahorro [Art. 66.1 Ley IRPF]

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala, fijados para 2018:

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	9,50
6.000,00	570	44.000	10,50
50.000,00	5.190	En adelante	11,50

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior.

Gravamen autonómico [Art. 76 Ley IRPF]

Para 2018 la base liquidable del ahorro se gravará a los tipos que aparecen en la siguiente escala.

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	9,50
6.000,00	570	44.000	10,50
50.000,00	5.190	En adelante	11,50

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, la escala anterior.

Ejemplo:

Don A.B.C., residente en la Comunidad Autónoma de Aragón, ha obtenido en el ejercicio 2018 una base liquidable general de 23.900 euros y una base liquidable del ahorro de **2.800** euros.

El importe del su mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros.

Determinar el importe de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

1. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (23.900)

Escala general del impuesto

Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto: 3.700,00 al 15%	555,00
Cuota 1 resultante	2.667,75

Escala autonómica del impuesto

Hasta 20.200,00	2.213,75
Resto: 3.700,00 al 15,50%	573,50
Cuota 2 resultante	2.787,25

2. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar

Dado que el importe de la base liquidable general (23.900) es superior al del mínimo personal y familiar (5.550), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general

Escala general del impuesto

5.550 al 9,50%	527,25
Cuota 3 resultante	527,25

Escala autonómica del impuesto

5.550 al 10%	555,00
Cuota 4 resultante	555,00

3. Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica

Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 2.667,75 – 527,25	2.140,50
Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 2.787,25 – 555,00	2.232,25

4. Gravamen de la base liquidable del ahorro (2.800)

Gravamen estatal

2.800 x 9,50%	266,00

Gravamen autonómico

2.800 x 9,50%	266,00

5. Determinación de las cuotas íntegras

Cuota íntegra estatal (2.140,50 + 266,00)	2.406,50
Cuota íntegra autonómica (2.232,25 + 266,00)	2.498,25

Gravamen aplicable a contribuyentes del IRPF residentes en el extranjero

La determinación de la cuota íntegra total correspondiente a personas físicas de nacionalidad española que, teniendo la consideración de contribuyentes del IRPF residan en el extranjero, presenta determinadas especialidades respecto del procedimiento liquidatorio hasta ahora comentado, por el hecho de que, al no poder ser considerados residentes en el territorio de ninguna Comunidad Autónoma, éstas carecen de competencia normativa sobre el IRPF aplicable a los mismos.

Son contribuyentes del IRPF las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que, en los términos establecidos en el apartado 2 del

artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de la Ley del IRPF, tengan su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

- Miembros de misiones diplomáticas españolas.
- Miembros de oficinas consulares españolas, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.
- Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.
- Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.
- Quienes acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro siguientes.

Las especialidades que presenta la determinación de la cuota íntegra del impuesto en estos contribuyentes son las siguientes:

Gravamen de la base liquidable general [Arts. 63.1 y 65 Ley IRPF]

Para 2018 la base liquidable general se someterá a gravamen aplicando las siguientes escalas:

Escala del artículo 63.1 Ley IRPF			
Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Escala del artículo 65 Ley IRPF			
Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Gravamen de la base liquidable del ahorro (Art. 66.2 Ley IRPF]

A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala anterior.

- ***Importante:*** *el remanente del mínimo personal y familiar no aplicado en la base liquidable general no reduce la base liquidable del ahorro sino que a su importe se le aplican las escalas estatal y autonómica y la cuota resultante minora la cuantía obtenida de aplicar las citadas escalas a la totalidad de la base liquidable del ahorro, de forma equivalente a como opera en la base liquidable general.*

Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español

[Art. 93.2.e) Ley IRPF]

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español y que opten por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales en el artículo 93.2 de la Ley del IRPF, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes se les aplicará las siguientes escalas: (3)

1º. A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales), se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

2º. A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de una entidad, intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, y ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales), se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro - Hasta euros	Incremento en cuota íntegra estatal euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

(3) Este régimen se comenta en las páginas 70 y ss. del Capítulo 2.

Especialidades en la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica

Anualidades por alimentos en favor de los hijos (Arts. 64 y 75 Ley del IRPF)

Los contribuyentes que hayan satisfecho en el ejercicio 2018 anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial [(4)] sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF [(5)], cuando el importe de las mismas sea inferior a la base liquidable general, determinarán las cuotas correspondientes a la base liquidable general con arreglo al siguiente procedimiento:

1º El importe de las anualidades por alimentos debe diferenciarse del resto de la base liquidable general, obteniéndose de esta forma dos bases para la aplicación de las escalas de gravamen:

- Base "A": importe de la anualidad por alimentos.
- Base "B": resto de la base liquidable general.

2º A cada una de las citadas bases se le aplicará, en la parte estatal, la escala de gravamen general para 2018 y, en la parte autonómica, la escala autonómica que corresponda. Como consecuencia de dicha aplicación, se obtienen para la base "A" una cuota 1 y una cuota 2, y para la base "B" una cuota 3 y una cuota 4.

3º Suma de las cuotas generales y de las autonómicas obtenidas en la fase anterior para determinar la cuota general estatal y la cuota general autonómica. Dicha suma es la siguiente:

- Cuota general estatal (cuota 5) = cuota 1 + cuota 3
- Cuota general autonómica (cuota 6) = cuota 2 + cuota 4

4º **Aplicación de las escalas de gravamen** general y autonómica, **a la parte de base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales**. Como resultado de esta operación, se obtienen la cuota 7 (cuota general estatal) y la cuota 8 (cuota autonómica).

5º Minoración de las cuotas 5 y 6 determinadas en el paso 3º anterior en el importe de las cuotas 7 y 8, sin que puedan resultar negativas como consecuencia de dicha minoración.

- Cuota general estatal = cuota 5 – cuota 7.
- Cuota general autonómica = cuota 6 – cuota 8.

■ ***Atención:*** *los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial aplicarán la escala general de gravamen separadamente a las anualidades por alimentos del resto de la base liquidable general, siempre y cuando no convivan con el hijo y no hayan optado por la aplicación del mínimo por descendientes de esos hijos.*

---

(4) A partir de las modificaciones introducidas por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, el régimen establecido en los artículos 64 y 75 de la Ley del IRPF para las anualidades por alimentos a favor de los hijos satisfechas por decisión judicial, se extiende a las acordadas en el convenio regulador formulado por los cónyuges ante el Secretario judicial o en escritura pública ante Notario, a que se refiere el artículo 87 del Código Civil, tenga o no carácter obligatorio su inclusión.

(5) Véase en el mínimo por descendientes los comentarios sobre la modificación introducida en el artículo 58 de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que asimila la convivencia del contribuyente con su descendientes con la dependencia económica, salvo que el contribuyente satisfaga anualidades por alimentos a favor de dichos hijos que sean tenidas en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra Página 502 del Capítulo 14.

Ejemplo:

Don L.D.Z., residente en la Comunitat Valenciana, ha obtenido en el ejercicio 2018 una base liquidable general de 63.000 euros. Durante dicho ejercicio, ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 12.000 euros, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Asimismo, la base liquidable del ahorro de dicho contribuyente asciende a 5.000 euros.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes a 2018 sabiendo que el importe de su mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros.

Solución:

Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general estatal para 2018 y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades y al importe del resto de la base liquidable general.

1. Aplicación de las escalas del impuesto al importe de las anualidades, base "A" (12.000 euros)

Escala general del impuesto

12.000 al 9,50%	1.140,00
Cuota 1	1.140,00

Escala autonómica aprobada para 2018 por la Comunitat Valenciana

12.000 al 10%	1.200,00
Cuota 2	1.200,00

2. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "B" (51.000 euros)

Escala general del impuesto

Hasta 35.200,00	4.362,75
Resto: 15.800,00 al 18,50%	2.923,00
Cuota 3	7.285,75

Escala autonómica aprobada para 2018 por la Comunitat Valenciana

Hasta 50.000,00	7.152,50
Resto: 1.000 al 23,50%	235,00
Cuota 4	7.387,50

3. Determinación de las cuotas resultantes por la aplicación de las escalas en ambas bases

- Cuota 5 = cuota 1 + cuota 3: (1.140,00 + 7.285,75)	8.425,75
- Cuota 6 = cuota 2 + cuota 4: (1.200,00 + 7.387,50)	8.587,50

4. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros

Dado que el importe de la base liquidable general (63.000) es superior al del mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros (5.550 + 1.980 = 7.530), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

Escala general

7.530 al 9,50%	715,35
Cuota 7	715,35

Escala autonómica aprobada para 2018 por la Comunitat Valenciana

7.530 al 10%	753,00
Cuota 8	753,00

5. Determinación de las diferencias de cuotas

Cuota general estatal (Cuota 5 – Cuota 7): 8.425,75 – 715,35	7.710,40
Cuota general autonómica (Cuota 6 – Cuota 8): 8.587,50 – 753,00	7.834,50

Solución (continuación):

6. Gravamen de la base liquidable del ahorro (5.000)

Gravamen estatal (5.000 x 9,50%)	475,00
Gravamen autonómico (5.000 x 9,50%)	475,00

7. Determinación de las cuotas íntegras:

Cuota íntegra estatal (7.710,40 + 475,00)	8.185,40
Cuota íntegra autonómica (7.834,50 + 475,00)	8.309,50

Rentas exentas con progresividad (Disposición adicional vigésima Ley IRPF)

Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, **sin someterse a tributación**, deben **tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas** del período impositivo.

Como ejemplo de estas rentas pueden citarse las **previstas en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.**

Las rentas exentas con progresividad **se añadirán a la base liquidable general o del ahorro**, según corresponda a la naturaleza de las rentas, **al objeto de calcular el tipo medio de gravamen** que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El **tipo medio de gravamen** así calculado se aplicará sobre la **base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad.**

En determinados Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España se establece que, cuando las rentas obtenidas por un contribuyente estén exentas, conforme a las disposiciones del propio Convenio, las mismas deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable sobre el resto de las rentas obtenidas por dicho contribuyente en el ejercicio.

Tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que formen parte de la base imponible general

El tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza, formen parte de la base imponible general se estructura, conforme a lo que acabamos de indicar, en las siguientes fases:

1ª El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable general y al importe resultante de dicha suma se le aplicarán la escala de gravamen general y la aprobada por la Comunidad Autónoma que corresponda, en la parte autonómica. Como resultado se obtienen las cuotas parciales 1 y 2.

2ª Al importe del mínimo personal y familiar (siempre que no supere la base liquidable general o, en su caso, la base liquidable general incrementada con las rentas exentas con progresividad) se le aplican, sucesivamente, la escala de gravamen general, obteniéndose de esta forma la cuota parcial 3 y la escala de gravamen autonómica o complementaria obteniéndose la cuota parcial 4.

3ª A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas en las fases anteriores se calculan las siguientes magnitudes:

- Cuota resultante 1 = cuota parcial 1 – cuota parcial 3.
- Cuota resultante 2 = cuota parcial 2 – cuota parcial 4.

4ª A partir de las cuotas resultantes 1 y 2 calculadas en la fase anterior, se determina el tipo medio de gravamen, estatal y autonómico. En ambos casos, dicho tipo medio es el resultado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir las cuotas resultantes 1 y 2 entre la base para la aplicación de la escala de gravamen (suma obtenida en la fase 1ª).

5ª Una vez obtenidos dichos tipos medios, éstos se aplicarán exclusivamente sobre la base liquidable general, sin incluir las rentas exentas con progresividad. De esta forma se obtendrá la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente, correspondientes a la base liquidable general.

Ejemplo:

Doña P.C.A., residente en la Comunidad de Castilla y León, ha obtenido en el ejercicio 2018 una base liquidable general de 23.900 euros y una base liquidable del ahorro de 2.800 euros.

El importe del su mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros. Además, ha percibido en Alemania una renta de 2.900 euros que, por aplicación del Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, de 3 de febrero de 2011, está declarada en España exenta con progresividad.

Determinar el importe de las cuotas íntegras correspondiente a dicho contribuyente.

Solución:

1. Suma de la base liquidable general y el importe de las rentas exentas con progresividad

   23.900 + 2.900 = 26.800

2. Aplicación de las escalas del impuesto al resultado de la suma anterior (26.800)

   Escala general del impuesto

Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto: 6.600,00 al 15%	990,00
Cuota 1	3.102,75

   Escala autonómica

Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto: 6.600,00 al 14%	924,00
Cuota 2	3.036,75

3. Aplicación de las escalas de gravamen al importe del mínimo personal y familiar

   Escala general

5.550 al 9,50%	527,25
Cuota 3	527,25

   Escala autonómica

5.550 al 9,50%	527,25
Cuota 4	527,25

4. Determinación de las diferencias de cuotas

Cuota resultante 1 (cuota 1 – cuota 3): 3.102,75 – 527,25	2.575,50
Cuota resultante 2 (cuota 2 – cuota 4): 3.036,75 – 527,25	2.509,50

5. Determinación de los tipos medios de gravamen

   a) Tipo medio de gravamen estatal (TME):

   TME = (2.575,50 ÷26.800) x 100 = 9,61%

   b) Tipo medio de gravamen autonómico (TMA)

   TMA = (2.509,50 ÷ 26.800) x 100 = 9,36%

6. Determinación de las cuotas correspondientes a la base liquidable general (23.900):

Cuota estatal: (23.900 x 9,61%)	2.296,79
Cuota autonómica: (23.900 x 9,36%)	2.237,04

Solución (continuación):

7. Gravamen de la base liquidable del ahorro (2.800)

Gravamen estatal

2.800 x 9,5%	266,00

Gravamen autonómico

2.800 x 9,5%	266.00

8. Determinación de las cuotas íntegras

Cuota íntegra estatal (2.296,79 + 266,00)..	2.562,79
Cuota íntegra autonómica (2.237,04 + 266,00)..	2.503,04

Tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que forman parte de la base imponible del ahorro

En aquellos supuestos en que exista un remanente del mínimo personal y familiar que al no poder aplicarse en la base liquidable general para determinar las cuotas íntegras, pase a formar parte de la base liquidable del ahorro, así como cuando el importe de ésta incrementado en la cuantía de las rentas exentas con progresividad supere la cantidad de 6.000 euros, el tratamiento liquidatorio de las rentas exentas con progresividad que, según su naturaleza formen parte de la base imponible del ahorro, se estructura en las siguientes fases:

1ª El importe de las rentas exentas con progresividad debe sumarse a la base liquidable del ahorro sometida a gravamen, con objeto de aplicar a su resultado los tipos de gravamen de las escalas del ahorro, estatal y autonómica, que correspondan. Como resultado se obtienen las cuotas parciales A y B.

2ª Si hubiere remanente del mínimo personal y familiar no aplicado en la base liquidable general se hallan las cuotas que corresponda a dicho remanente aplicando los tipos de gravamen de las escalas del ahorro, estatal y autonómica. Como resultado se obtienen las cuotas parciales C y D.

3ª A partir de las cuatro cuotas parciales obtenidas en las fases anteriores se calculan las siguientes magnitudes:

- Cuota 1 = cuota parcial A – cuota parcial C.
- Cuota 2 = cuota parcial B – cuota parcial D.

4ª A partir de las cuotas 1 y 2 calculadas en la fase anterior, se determina el tipo medio de gravamen, estatal y autonómico. En ambos casos, la cuota resultante se divide entre la suma de la base liquidable del ahorro y las rentas exentas con progresividad a integrar en la base imponible del ahorro. El cociente así obtenido se multiplica por 100 para determinar de esta forma el tipo medio de gravamen.

5ª Una vez obtenidos dichos tipos medios, éstos se aplicarán exclusivamente sobre la base liquidable del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad. De esta forma se obtendrá la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente, correspondientes a la base liquidable del ahorro.

- ***Importante:*** *en aquellos supuestos en que no exista remanente de mínimo personal y familiar, si la cuantía de la base liquidable del ahorro incrementada en el importe de las rentas exentas con progresividad, no supera la cifra de 6.000 euros, no será preciso efectuar los cálculos anteriormente comentados.*

Ejemplo:

En la declaración del IRPF correspondiente a 2018 de don J.L.M., residente en Aragón, constan las siguientes cantidades relativas a la base liquidable del ahorro:

- Base liquidable del ahorro 50.000
- Importe del mínimo personal y familiar que forma parte de la base liquidable del ahorro 4.200

-En el ejercicio 2018 el contribuyente procedió a la venta de un inmueble urbano sito en Holanda del que obtuvo una ganancia patrimonial de 80.000 euros determinada de acuerdo con la normativa reguladora del IRPF.

Determinar el importe de la parte estatal y la parte autonómica de las cuotas correspondientes a la base liquidable del ahorro.

Solución:

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.3 del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 16 de junio de 1971(BOE 16-10-1972), la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del bien inmueble está exenta del IRPF, pero esta renta se tendrá en cuenta para calcular el IRPF correspondiente a las restantes rentas a integrar en la base liquidable del ahorro del contribuyente.

Dado que existe un remanente del mínimo personal y familiar que reduce la base liquidable del ahorro para determinar el importe de la misma que se somete a gravamen, debe tenerse en cuenta la exención con progresividad de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión del inmueble urbano sito en Holanda. Los cálculos que deben realizarse a tal efecto son los siguientes:

1. Suma de la base liquidable del ahorro y del importe de la renta exenta con progresividad

   50.000 + 80.000 = 130.000

2. Aplicación de los tipos de gravamen del ahorro al resultado de la suma anterior (130.000)

   Escala del ahorro estatal

Hasta 50.000	5.190,00
Resto (80.000 al 11,5%)	9.200,00
Cuota A	14.390,00

   Escala del ahorro autonómica

Hasta 50.000,00	5.190,00
Resto (80.000 al 11,5%)	9.200,00
Cuota B	**14.390,00**

3. Aplicación de los tipos de gravamen del ahorro al remanente del mínimo personal y familiar

   Escala del ahorro estatal

4.200 al 9,50%	399,00
Cuota C	399,00

   Escala del ahorro autonómica

4.200 al 9,50%	399,00
Cuota D	399,00

4. Determinación de las diferencias de cuotas

Cuota resultante 1 (cuota A – cuota C): 14.390,00 – 399,00	13.991,00
Cuota resultante 2 (cuota B – cuota D): 14.390,00 – 399,00	13.991,00

5. Determinación de los tipos medios de gravamen

   a) Tipo medio de gravamen del ahorro estatal (TMAE)

   TMAE = (13.991 ÷130.000) x 100 = 10.76%

   b) Tipo medio de gravamen del ahorro autonómico (TMGAA)

   TMAA = (13.991 ÷130.000) x 100 = 10.76%

Solución (continuación):

6. Determinación de las cuotas correspondientes a la base liquidable del ahorro (50.000):

Cuota del ahorro estatal: (50.000 x 10.76%)	5.380,00
Cuota del ahorro autonómica: (50.000 x 10.76%)	5.380,00

Supuestos especiales de concurrencia de rentas: Anualidades por alimentos en favor de los hijos y rentas exentas con progresividad

El procedimiento aplicable en el supuesto de que existan simultáneamente anualidades por alimentos en favor de los hijos y rentas exentas con progresividad incorpora las especialidades liquidatorias de cada una de dichas rentas tal y como se comenta en el ejemplo siguiente.

Ejemplo:

Don J.R.F., residente en la Comunidad de Madrid, ha obtenido en el ejercicio 2018 una base liquidable general de 23.900 euros. También ha obtenido rentas exentas con progresividad que ascienden 2.950 euros.

Durante el ejercicio ha satisfecho anualidades por alimentos a sus hijos por importe de 2.800 euros, según lo previsto en el convenio regulador del divorcio aprobado judicialmente.

Determinar las cuotas íntegras correspondientes al ejercicio 2018, sabiendo que el importe del mínimo personal y familiar asciende a 5.550 euros.

Solución:

1. Determinación de las bases para la aplicación de las escalas de gravamen

   Al haber satisfecho en el ejercicio anualidades a sus hijos por decisión judicial y resultar su cuantía inferior al importe de su base liquidable general, la escala general y la autonómica del impuesto deben aplicarse separadamente al importe de las anualidades (2.800) y al importe del resto de la base liquidable general.

   Este último importe se determina incrementando la base liquidable general (23.900 euros) en la cuantía de las rentas exentas con progresividad (2.950) y disminuyendo el resultado en el importe de las anualidades por alimentos satisfechas en el ejercicio (2.800). En definitiva:

   Base "A" = 2.800

   Base "B" = (23.900 + 2.950) – 2.800 = 24.050

2. Aplicación de las escalas del impuesto al importe de las anualidades, base "A" (2.800 euros)

   Escala general del impuesto

2.800 x 9,50%	266,00
Cuota 1	266,00

   Escala autonómica

2.800 x 9%	252,00
Cuota 2	252,00

3. Aplicación de las escalas de gravamen al resto de base liquidable general, base "B" (24.050 euros)

   Escala general del impuesto

Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto: 3.850,00 al 15%	577,50
Cuota 3	2.690,25

   Escala autonómica

Hasta: 17.707,20	1.709,31
Resto: 6.342,80 x 13,30%	843,59
Cuota 4	2.552,90

Solución (continuación):

4. **Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros**

   Dado que el importe de la base liquidable general (23.900) es superior al del mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros (5.550 + 1.980 = 7.530), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general.

   Escala general

7.530 al 9,50%	715,35
Cuota 5	715,35

   Escala autonómica

7.530 al 9%	677,70
Cuota 6	677,70

5. **Cálculo de las cuotas a efectos de determinar los tipos medios de gravamen**

   Para determinar los tipos medios de gravamen, estatal y autonómico, es preciso calcular previamente las respectivas cuotas estatal y autonómica. Dichas cuotas se calculan de la siguiente forma:

   Cuota estatal = (cuota 1 + cuota 3 – cuota 5):

   266,00 + 2.690,25 – 715,35 .... 2.240,90

   Cuota autonómica = (cuota 2 + cuota 4 – cuota 6):

   252,00 + 2.552,90 – 677,70 .... 2.127,20

6. **Determinación de los tipos medios de gravamen**

   a) Tipo medio de gravamen estatal TME: 2.240,90 ÷ 26.850 x 100 = **8,34%**

   b) Tipo medio de gravamen autonómico =TMA = 2.127,20 ÷ 26.850 x 100 = **7,92%**

7. **Determinación de la cuota íntegra general estatal y autonómica**

   - Cuota íntegra general estatal

     (base liquidable general x TME) 23.900 x **8,34%** 1.993,26

   - Cuota íntegra general autonómica:

     (base liquidable general x TMA) 23.900 x **7,92%** 1.892,88

Capítulo 16. Deducciones generales de la cuota en el ejercicio 2018

Sumario

Introducción

Una vez determinadas las cuotas íntegras, estatal y autonómica, la fase liquidatoria siguiente del IRPF tiene por objeto determinar las respectivas **cuotas líquidas**, estatal y autonómica (Arts. 67 y 77 Ley del IRPF). Para ello, deben aplicarse sobre el importe de las cuotas íntegras los siguientes grupos de deducciones:

1. Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio

A partir del 1 de enero de 2013 quedó suprimida la deducción por inversión en vivienda habitual. No obstante, para aquellos contribuyentes que, antes de esa fecha, hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades para su construcción, ampliación, rehabilitación o realizado obras por razones de discapacidad en ésta (con excepción de las aportaciones a cuentas vivienda) y vinieran disfrutando de este beneficio fiscal, se establece un régimen transitorio que les permite continuar practicando la deducción en las mismas condiciones en que lo estaban haciendo.

Para tales contribuyentes la cuantía de la deducción por inversión en vivienda habitual se desglosará en dos tramos: uno, estatal y otro, autonómico.

- **El tramo estatal,** cuyo importe se calcula de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará **en su totalidad a minorar la cuota íntegra estatal.**

- **El tramo autonómico** cuyo importe viene determinado por lo establecido en el artículo 78 de la Ley del IRPF en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012, se aplicará **en su totalidad a minorar la cuota íntegra autonómica.**

Dicho importe será bien el aprobado por cada una de las Comunidades Autónomas conforme al artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 diciembre o, en su defecto, los porcentajes establecidos en el artículo 78.2 de la Ley del IRPF **en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012**.

2. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

Los contribuyentes pueden deducir íntegramente de la cuota íntegra estatal el importe que corresponda por la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación que regula el artículo 68.1 de la Ley de IRPF, cuando cumplan los requisitos y condiciones exigidos para disfrutar de este nuevo incentivo.

3. Deducciones generales de normativa estatal

Las deducciones que se relacionan a continuación, cuya regulación se contiene en la propia Ley del IRPF (artículo 68. 2, 3, 4 y 5) y, en relación con el régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda habitual, en la disposición transitoria decimoquinta que remite, a su vez, en cuanto a su regulación para los contribuyentes que tengan derecho a este régimen transitorio a la normativa de la Ley del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2014, pueden ser aplicadas, con carácter general, por todos los contribuyentes que cumplan los requisitos legalmente exigidos para tener derecho a las mismas, con independencia de la Comunidad Autónoma de régimen común en la que hayan residido durante 2018, con la salvedad de las especialidades que se derivan de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

- Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial
- Deducciones por donativos y otras aportaciones
- Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

- Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial
- Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio

El importe de estas deducciones se reparte de la siguiente forma:

- **El 50 por 100 del importe total se aplica a minorar la cuota íntegra estatal.**
- **El 50 por 100 del importe total se aplica a minorar la cuota íntegra autonómica.**

4. Deducciones autonómicas

Las Comunidades Autónomas de régimen común, haciendo uso de las competencias normativas asumidas en relación con la parte cedida del IRPF, han aprobado deducciones autonómicas que únicamente podrán aplicar los contribuyentes que, cumpliendo los requisitos establecidos para tener derecho a las mismas, hayan residido durante el ejercicio 2018 en sus respectivos territorios.

- **El importe de estas deducciones se aplica totalmente a minorar la cuota íntegra autonómica.**

▪ ***Importante:*** *la aplicación de las deducciones generales y autonómicas no podrá dar lugar a una cuota líquida negativa. Las deducciones generales que no puedan ser aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra estatal, no podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica. Del mismo modo, las deducciones autonómicas que no puedan ser aplicadas por insuficiencia de la cuota íntegra autonómica, no podrán deducirse de la cuota íntegra estatal.*

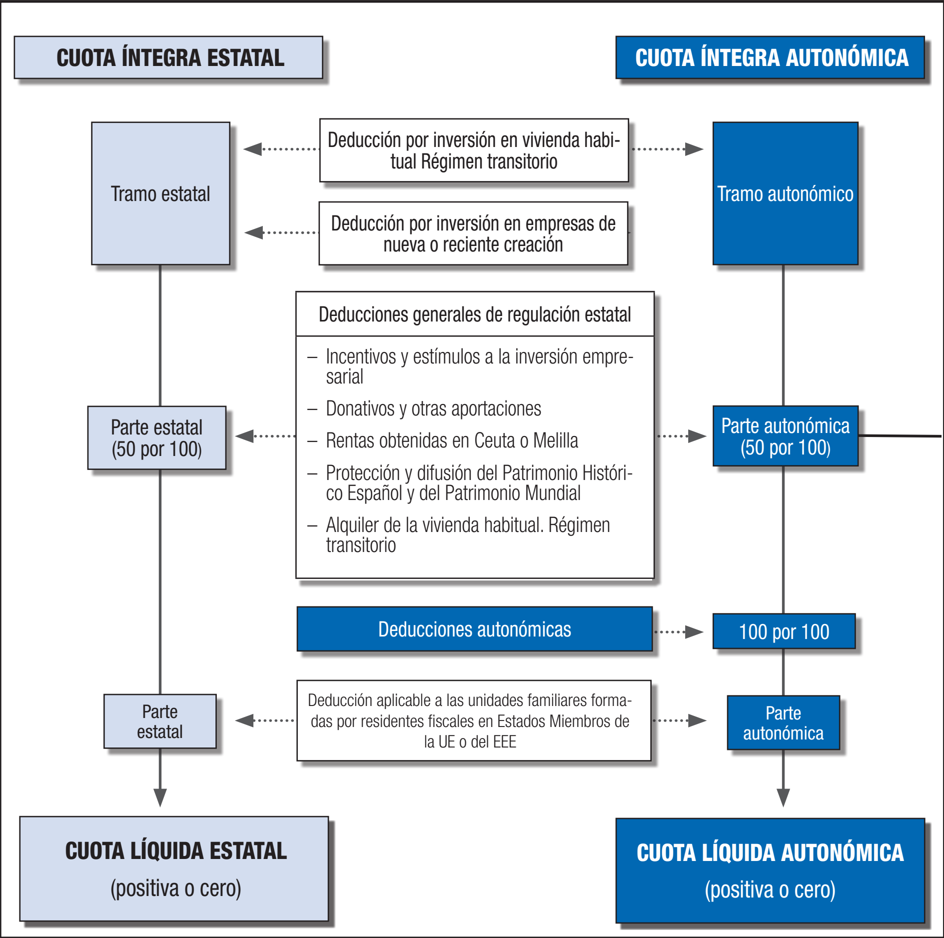
Finalmente, el contribuyente deberá conservar en su poder los justificantes de las deducciones practicadas para cualquier comprobación por parte de la Administración tributaria, sin que sea necesario que adjunte a su declaración los justificantes de las deducciones practicadas.

En el cuadro de la página siguiente se representa, de forma esquemática, la aplicación de las deducciones generales y autonómicas en el ejercicio 2018.

5. Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Con efectos desde 1 de enero 2018 se introduce una nueva deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes del IRPF integrantes de una unidad familiar en la que uno de sus miembros resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta. Mediante esta deducción se equipara, cuando es más favorable, la cuota a pagar por estos contribuyentes residentes en España a la que les correspondería en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España y hubieran optado por tributar conjuntamente.

El importe de esta deducción no se reparte al 50 por 100 entre la cuota íntegra estatal y autonómica sino que minora cada una de ellas en la forma que establece la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del IRPF y que se comenta en el apartado referido a dicha deducción. Páginas 609 y ss. de este Capítulo 16



Deducción por inversión en vivienda habitual: Régimen transitorio

Introducción

La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del día 28) suprimió, con efectos desde 1 de enero de 2013, la deducción por inversión en vivienda habitual.

No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 (excepto por aportaciones a cuentas vivienda), la citada Ley 16/2012 introdujo un régimen transitorio, regulado en la disposición transitoria decimoctava de la Ley de IRPF, que les permite seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2012.

Régimen transitorio (Disposición transitoria decimoctava Ley IRPF; Disposición transitoria duodécima Reglamento)

¿A quiénes se aplica el régimen transitorio?

Sólo tendrán derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas en el período de que se trate los siguientes contribuyentes:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual o satisfecho cantidades para la construcción de la misma con anterioridad a 1 de enero de 2013.

b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, para poder aplicar el régimen transitorio de deducción se exige que los contribuyentes hayan practicado la deducción por dicha vivienda en 2012 o en años anteriores, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

Excepción: cuentas vivienda

A diferencia de lo que sucede en los casos de adquisición, construcción, rehabilitación o ampliación de vivienda habitual quedan fuera de los beneficios que otorga el régimen transitorio los contribuyentes que, con anterioridad a 1 de enero de 2013, hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

En consecuencia, dichos contribuyentes no podrán aplicarse deducción alguna por las aportaciones que realicen en sus cuentas vivienda a partir de dicha fecha.

Cómo se aplica la deducción en el régimen transitorio

La disposición transitoria decimoctava de la Ley de IRPF mantiene, para los contribuyentes que tengan derecho al régimen transitorio, la aplicación de la regulación contenida en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Asimismo, la nueva disposición transitoria duodécima del Reglamento del IRPF prevé para los contribuyentes que tengan derecho al régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual la aplicación de lo dispuesto en su capítulo I del Título IV, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Obligación de presentar declaración

Los contribuyentes que deseen ejercer el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual del régimen transitorio **estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por el IRPF.**

Modalidades de la deducción

La disposición transitoria decimoctava de la Ley de IRPF mantiene tres de las cuatro modalidades de deducción por inversión en vivienda que hasta 2012 regulaba el artículo 68.1 de la citada Ley, que son:

1. Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

2. Construcción o ampliación de la vivienda habitual.

3. Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de discapacidad.

Condiciones y requisitos de carácter general

Concepto de vivienda habitual [Arts. 68.1 3º y 4º f) Ley IRPF, redacción a 31-12-2012; 54 y 55.2 Reglamento, redacción a 31-12-2012]

Se entiende por vivienda habitual, a efectos de esta deducción, **la edificación** que cumpla los siguientes requisitos:

1º Que constituya la residencia del contribuyente durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido los tres años indicados, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que **necesariamente** exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, cambio de empleo, u otras circunstancias análogas justificadas.

Se entenderá igualmente como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda el hecho de que la anterior resulte inadecuada como consecuencia de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

El plazo de tres años lo es a los efectos de calificar la vivienda como habitual, sin que sea preciso que haya transcurrido dicho plazo para empezar a practicar la deducción que corresponda en los términos que más adelante se comentan. No obstante, si una vez habitada la vivienda se incumpliera el plazo de residencia de tres años, sí que habría que reintegrar las deducciones practicadas, salvo que concurra alguno de los supuestos anteriormente mencionados.

2º Que el contribuyente la habite de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo no superior a doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual, a pesar de no producirse la ocupación en el plazo de doce meses, en los siguientes supuestos:

- Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurra alguna otra de las circunstancias mencionadas en el número 1º anterior (celebración del matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, etc.) que impidan la ocupación de la vivienda.
- Cuando la vivienda resulte inadecuada por razón de la discapacidad padecida por el contribuyente, por su cónyuge o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que convivan con él.
- Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización. En este supuesto, el plazo de doce meses comenzará a contarse a partir de la fecha del cese en el correspondiente cargo o empleo.

Cuando se produzca alguna de las circunstancias señaladas en este número o en el anterior, determinantes del cambio de domicilio o que impidan la ocupación de la vivienda, la deducción se practicará hasta el momento en que se produzcan dichas circunstancias. Por excepción, cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, podrá seguir practicándose deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha circunstancia y la vivienda no sea objeto de utilización.

3º Conceptos que se consideran vivienda habitual, a efectos de la deducción:

- **Los anexos** o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, **siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.**
- L**as plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, con el máximo de dos.**

  A efectos de la deducción, se entienden adquiridas con la vivienda las plazas de garaje que cumplan los siguientes requisitos:

  a) Que se encuentren en el mismo edificio o complejo inmobiliario y se entreguen en el mismo momento.

  b) Que su transmisión se efectúe en el mismo acto, aunque lo sea en distinto documento.

  c) Que sean utilizadas o estén en disposición de utilizarse por el adquirente, es decir, que su uso no esté cedido a terceros.

Bases máximas de inversiones deducibles [Art. 68.1 1º y 4º d) Ley IRPF, redacción a 31-12-2012]

a) Inversiones en adquisición, rehabilitación, construcción o ampliación de la vivienda habitual: 9.040 euros anuales.

Este límite será único para el conjunto de los conceptos de inversión reseñados y se aplicará en idéntica cuantía en tributación conjunta.

b) Cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razón de discapacidad: 12.080 euros anuales.

Este límite se aplicará en idéntica cuantía en tributación conjunta.

En ambos casos, **el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dichos importes no puede trasladarse a ejercicios futuros**.

- ***Importante:*** *este último límite es independiente del límite de 9.040 euros establecido para los restantes conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual.*

  En consecuencia, si concurriera el derecho a deducción por cantidades destinadas a la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual del contribuyente por razones de discapacidad con el derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, las cantidades invertidas en adquisición darían derecho a deducción hasta la cuantía máxima de 9.040 euros y las empleadas en obras e instalaciones de adecuación darían derecho, a su vez, a deducción hasta la cuantía máxima de 12.080 euros.

Comprobación de la situación patrimonial: base efectiva de inversión deducible (Art. 70.1 Ley IRPF, redacción a 31-12-2012)

Sin perjuicio de la existencia de bases máximas de deducción para los diferentes conceptos de inversiones en los términos anteriormente comentados, el disfrute efectivo de la deducción por inversión en vivienda habitual está condicionado a que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comproba-

ción al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

La comprobación de la situación patrimonial tiene como objetivo asegurar que las inversiones en vivienda habitual y en empresas de nueva o reciente creación con derecho a deducción se realizan con la renta generada en el período, evitando que se efectúen deducciones respecto de cantidades que correspondan a rentas generadas en períodos anteriores.

La comparación del patrimonio al final y al comienzo del período impositivo se efectuará en función del valor de adquisición de la totalidad de los bienes y derechos que integran el patrimonio del contribuyente, incluyendo los exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, **sin que se computen, por tanto, las variaciones de valor experimentadas durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente**.

No obstante lo anterior, **en el caso de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual**, las inversiones realizadas en el ejercicio se valorarán en el patrimonio final de forma independiente de la vivienda.

De forma análoga, en el caso de **obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad**, debe incluirse en la valoración del patrimonio final del período impositivo las cantidades satisfechas para sufragar estas obras, tanto en el supuesto de que estas últimas tengan la consideración de inversión (las realizadas sobre la vivienda habitual del contribuyente) como de gastos (las realizadas sobre la vivienda arrendada o subarrendada por el contribuyente).

En el supuesto de que el aumento del patrimonio a la finalización del período impositivo fuera inferior a la cantidad invertida o al importe de las obras e instalaciones de adecuación realizadas por razones de discapacidad, sin computar dentro de éstas los intereses y demás gastos de financiación, sólo se podrá efectuar la deducción por inversión en vivienda o por obras e instalaciones de adecuación de la misma sobre la cuantía en que haya aumentado el patrimonio del contribuyente, incrementada en los intereses y demás gastos de financiación satisfechos.

Ejemplo:

Don A.G.E., adquirió el 30-11-2003 su vivienda habitual por un precio total de 150.000 euros. Esta vivienda se financió en parte con un préstamo hipotecario por importe de 120.000 euros.

En el ejercicio 2018, Don A.G.E. ha invertido en su vivienda habitual 9.000 euros de los que 1.000 euros corresponden a intereses del préstamo y el resto a amortización del principal.

El patrimonio del contribuyente, a 01-01-2018, estaba formado por la vivienda; participaciones en un fondo de inversión valoradas en 55.200 euros; una cuenta bancaria de 5.700 euros y un automóvil adquirido en 2008 por un importe de 25.242 euros y cuya valoración actual se estima en 21.035 euros. El importe del préstamo pendiente a dicha fecha era de 95.000 euros.

El patrimonio, a 31-12-2018, está constituido por la vivienda, los fondos de inversión cuyo valor liquidativo a dicha fecha asciende a 52.200 euros; 3.000 euros en la cuenta bancaria y el automóvil cuyo valor, a dicha fecha, se estima en 15.625 euros.

En 2018 obtiene rendimientos de trabajo por importe 54.000 euros.

Determinar si cumple la exigencia de incremento comprobado en el patrimonio en la cuantía de la inversión.

Solución:

Patrimonio final (31-12-2018)		66.000
- Vivienda (150.000,00 – 87.000,00)	63.000	
- Cuenta bancaria	3.000	
Patrimonio inicial (01-01-2018)		60.700
- Vivienda (150.000,00 – 95.000,00)	55.000	
- Cuenta bancaria	5.700	
Aumento de patrimonio		5.300
Inversión realizada en 2018		9.000
Base efectiva de inversión deducible (aumento de patrimonio sin computar intereses y demás gastos de financiación)		5.300

Nota: a la base efectiva de inversión deducible (5.300 euros) ha de adicionarse los intereses del préstamo (1.000 euros) y el resultado (6.300 euros) será el importe de la base de deducción que corresponde al contribuyente en el ejercicio 2018.

Asimismo, indicar que en la solución del ejemplo no se tiene en cuenta el automóvil ni los fondos de inversión, ya que los mismos siguen formando parte del patrimonio del contribuyente al final de período impositivo.

1. Adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual (Arts. 68.1 y 78.2 Ley IRPF, redacción a 31-12-2012; 55 Reglamento, redacción a 31-12-2012)

¿Quiénes tienen derecho a esta deducción?

Tendrán derecho a aplicar el régimen de deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas en el ejercicio 2018, los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

a) Si se trata de adquisición de vivienda habitual, cuando la vivienda se haya adquirido jurídicamente con anterioridad a 1 de enero de 2013.

b) Si se trata de obras de rehabilitación de la vivienda habitual, cuando se hayan satisfecho cantidades por tal concepto con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que además las obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

Si se incumple este plazo, deberán regularizarse las deducciones practicadas.

En todo caso, es necesario que el contribuyente haya practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que no hubiera podido practicarse por no superar a las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción al integrar bases efectivas de deducción, más, en su caso, el importe de ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

Concepto de adquisición de vivienda

Se entiende por adquisición de vivienda habitual, a efectos de la deducción, la adquisición en sentido jurídico del derecho de propiedad o pleno dominio de la misma, aunque éste sea compartido, siendo indiferente el negocio jurídico que la origine. Así, la adquisición podrá efectuarse por compraventa, permuta, herencia, legado o donación. Se excluye, pues, del concepto de adquisición válido para la aplicación de la deducción, la adquisición de la nuda propiedad, usufructo u otros derechos reales de goce o disfrute sobre la vivienda habitual.

La deducción por adquisición de vivienda habitual sólo podrá aplicarse si con anterioridad al 1 de enero de 2013 se hubiera adquirido jurídicamente la propiedad de la misma. Es decir, si con anterioridad a dicha fecha concurren el contrato (título) y la tradición o entrega de la vivienda (modo).

- ***Importante:*** *en los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.*

  También podrá practicar deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.040 euros anuales.

  En los supuestos en los que la propiedad de la vivienda habitual se adquirió originariamente por los cónyuges en pro indiviso o para la sociedad conyugal, y, constituyendo aquella la vivienda habitual de ambos y de sus hijos menores, sobreviene la desmembración del dominio, no voluntariamente, sino mortis causa por el fallecimiento de uno de los cónyuges, se reconoce al usufructuario o al nudo propietario el derecho de aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual si la vivienda sigue constituyendo la residencia habitual de la unidad familiar. (1)

Concepto de rehabilitación de vivienda

A efectos de esta modalidad de deducción, se considera rehabilitación de vivienda habitual las obras realizadas en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que las obras hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 1186/1998, de 12 de junio, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 1998-2001 (BOE del 26); en el Real Decreto 1/2002, de 11 de enero, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 2001-2005 (BOE del 12); en el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012 (BOE del 24) "; en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016 (BOE del 10).

b) Que las obras tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado la adquisición durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

(1) Véase la resolución del TEAC de 8 mayo 2014 en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

Conceptos que no dan derecho a deducción

A efectos de la deducción, en ningún caso tienen la consideración de inversión en vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los **gastos de conservación y reparación** efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b) Los **gastos de sustitución de elementos** tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c) Las **mejoras**.

d) Las **plazas de garaje** adquiridas conjuntamente con la vivienda **que excedan de dos**.

e) La adquisición de **plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas** y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, **siempre que se adquieran independientemente de ésta**.

Cantidades satisfechas en el ejercicio con derecho a deducción

- **Regla general**

Con sujeción al límite de 9.040 euros, establecido con carácter general, la base de la deducción está constituida por **el importe satisfecho por el contribuyente en el ejercicio** para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, **incluidos los gastos y tributos** originados por la adquisición que hayan corrido a cargo del adquirente.

Cuando la adquisición o rehabilitación se realicen con financiación ajena, las cantidades financiadas se entienden invertidas a medida que se vayan amortizando los préstamos obtenidos.

En estos supuestos, **formarán parte de la base de la deducción tanto la amortización del capital como los intereses y demás gastos derivados de dicha financiación**. Dentro de estos últimos pueden citarse, entre otros, los siguientes:

- **El coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés de los préstamos hipotecarios** regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del 12). En el caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- **Las primas de los contratos de seguro de vida y de incendios**, siempre que estén incluidos en las condiciones de los préstamos hipotecarios obtenidos para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

También forman parte de la base de la deducción, con independencia de la utilización o no de financiación ajena, **los gastos y tributos originados por la adquisición que hayan corrido a cargo del adquirente**, tales como Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, gastos de notaría y registro, gastos de agencia, etc.

- ***Importante:*** *no se integrarán en la base de la deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma las siguientes cantidades (disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF):*

  - Las cantidades que por la aplicación de cláusulas suelo hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2018, cuando antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio se alcance un acuerdo de devolución de las mismas

con la entidad financiera, o tal devolución proceda como consecuencia de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales.

- Aquellas cantidades satisfechas en ejercicios anteriores por el contribuyente en aplicación de las cláusulas suelo objeto de la devolución que se destinen directamente por la entidad financiera en el ejercicio, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, sentencia o laudo arbitral, a minorar el principal del préstamo.

- **Reglas especiales**

Además de la regla general anteriormente comentada, para determinar la base de la deducción, es decir, las cantidades invertidas con derecho a deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas especiales:

- **Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores**, no se podrán practicar deducciones por la adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda hasta que el importe invertido en ella exceda de las cantidades invertidas en las anteriores que hubieran gozado de deducción.

- **Cuando la transmisión de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión** (2), la base de deducción por adquisición o rehabilitación de la nueva vivienda habitual se minorará en el importe de la ganancia patrimonial exenta, no pudiéndose practicar deducciones hasta que el importe invertido supere la suma del precio de adquisición de las viviendas anteriores, en la medida en que hubiera gozado de deducción, más la ganancia patrimonial exenta en las anteriores.

De igual modo, **cuando la transmisión de la vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial parcialmente no sujeta** por aplicación de la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto (por ser la fecha de adquisición anterior a 31 de diciembre de 1994) (3), la deducción por adquisición de la nueva vivienda no podrá comenzar hasta que el importe invertido en la misma no supere las cantidades invertidas en las anteriores viviendas habituales, en la medida en que hubieran gozado de deducción, más la ganancia patrimonial que resulte exenta por reinversión.

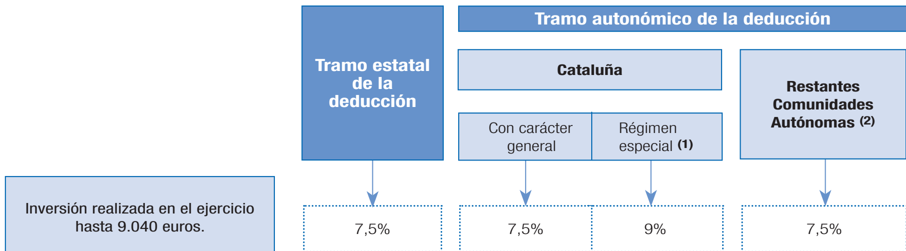
Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aplicables en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual son los que se indican en el cuadro de la página siguiente:

(2) La exención por reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual se comenta en las páginas 431 y ss. del Capítulo 11.

(3) La aplicación de los coeficientes reductores o de abatimiento para determinar la parte de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de viviendas adquiridas antes del 31 de diciembre de 1994 que queda no sujeta al IRPF se comenta con más detalle en las páginas 383 y ss. del Capítulo 11.

Porcentajes de deducción en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual



	Tramo estatal de la deducción	Tramo autonómico de la deducción: Cataluña – Con carácter general	Tramo autonómico de la deducción: Cataluña – Régimen especial (1)	Tramo autonómico de la deducción: Restantes Comunidades Autónomas (2)
Inversión realizada en el ejercicio hasta 9.040 euros.	7,5%	7,5%	9%	7,5%

(1) Es aplicable por los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que adquirieron su vivienda habitual antes del 30-07-2011 (no incluye la rehabilitación de vivienda habitual) y se encuentren en alguna de las siguientes situaciones:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo del Impuesto.
- Haber estado en el paro durante 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya por lo menos un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

Para poder disfrutar del porcentaje del 9 por 100 de deducción, es necesario que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 30.000 euros. En caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual en el ejercicio.

(2) Incluye las restantes Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla a las que se aplica el artículo 78.2 de la Ley IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

2. Construcción o ampliación de la vivienda habitual (Arts. 68.1 y 78.2 Ley IRPF redacción a 31-12-2012; 55.1 Reglamento, redacción a 31-12-2012)

¿Quiénes tienen derecho a esta deducción?

Tendrán derecho a aplicar el régimen de deducción por inversión en vivienda habitual por las cantidades satisfechas en el ejercicio 2018, los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

a) En el caso de construcción de vivienda habitual, cuando el contribuyente hubiera satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 y hubiese practicado por ello la deducción, salvo que hubiera sido de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de la Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

No es necesario que las obras se hayan iniciado antes de esa fecha bastando con que se haya realizado algún desembolso con esta finalidad.

- ***Importante:*** *la aplicación del régimen transitorio no finaliza con la terminación de las obras sino que continúa respecto de las cantidades que siga satisfaciendo el contribuyente una vez construida por la adquisición de la misma, siempre y cuando se cumplan los requisitos de terminación en plazo, ocupación y residencia efectiva y permanente.*

b) En el caso de ampliación de la vivienda habitual, cuando se hayan satisfecho cantidades por tal concepto con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que además las obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

Si se incumple este plazo, deberán regularizarse las deducciones practicadas.

Concepto de construcción de vivienda habitual

A efectos de la deducción, se considera construcción de vivienda habitual cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de las mismas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Para el cómputo del plazo de cuatro años ha de tenerse en cuenta:

- **Fecha de inicio de la inversión**. El cómputo se iniciará a partir de la fecha en la que se satisface la primera cantidad por la que se practica la deducción por inversión en vivienda habitual o, en su caso, por cualquier importe que el contribuyente entregue procedente del saldo de la cuenta vivienda abierta por él mismo.
- **Fecha de finalización de las obras:**
  - En los supuestos de **autopromoción o autoconstrucción,** la fecha de finalización deberá poder acreditarse por cualquier medio de prueba válido en derecho, cuya valoración corresponde efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria. En ausencia de prueba se tomará la fecha de la escritura de declaración de obra nueva.
  - En caso de **pagos al promotor,** la fecha de finalización será la de la adquisición jurídica de la vivienda, es decir, cuando, suscrito el contrato de compraventa, se realice la tradición o entrega de la cosa vendida, sin que sea suficiente el hecho de la terminación de la vivienda.

Si las obras no fueran terminadas en el plazo de cuatro años, se perderá el derecho a las deducciones practicadas por la construcción y se deberá proceder a regularizar la situación. [4]

No obstante lo anterior, **el plazo de cuatro años puede verse ampliado**, sin perder el derecho a las deducciones, en las siguientes situaciones:

a) Situación de concurso del promotor de las obras. En estos casos, el plazo queda ampliado automáticamente en otros cuatro años, siempre que el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el IRPF, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, acompañe a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido la referida situación.

b) Cuando se produzcan otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente, distintas de la anterior, **que supongan paralización de las obras**.

En estos supuestos, el contribuyente puede solicitar de la Administración tributaria la ampliación del plazo. La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, durante los treinta días siguientes a la fecha del incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A la vista de la solicitud presentada y de la documentación aportada, el titular de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, que no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente. La ampliación concedida comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produjo el incumplimiento.

---

(4) La regularización de la pérdida del derecho a estas deducciones se comenta en las páginas 821 y s. del Capítulo 18.

Las solicitudes de ampliación del plazo que no sean resueltas expresamente en el plazo de tres meses, podrán entenderse desestimadas.

- ***Recuerde:*** *para que la vivienda tenga la consideración de habitual debe ser ocupada por el contribuyente en el plazo máximo de doce meses desde la terminación de las obras, salvo que lo impida alguna de las circunstancias excepcionales comentadas anteriormente en el epígrafe "Concepto de vivienda habitual", página 546 de este mismo Capítulo.*

Concepto de ampliación de vivienda habitual

Se entiende por ampliación de vivienda habitual el aumento de su superficie habitable, producido mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año. Así, dentro de este concepto se entiende comprendida tanto la adquisición de una vivienda contigua como de una vivienda situada en un nivel inmediatamente superior o inferior, con el fin de unirla a la vivienda habitual y aumentar de esta forma la superficie habitable de la misma.

Conceptos que no dan derecho a deducción

En ningún caso generan derecho a deducción por construcción o ampliación de la vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los **gastos de conservación y reparación** efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones y similares.

b) Los **gastos de sustitución** de elementos tales como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad y otros.

c) Las **mejoras**.

d) Las **plazas de garaje** adquiridas conjuntamente con la vivienda **que excedan de dos**.

e) La adquisición de **plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas** y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya vivienda propiamente dicha, **siempre que se adquieran independientemente de ésta**.

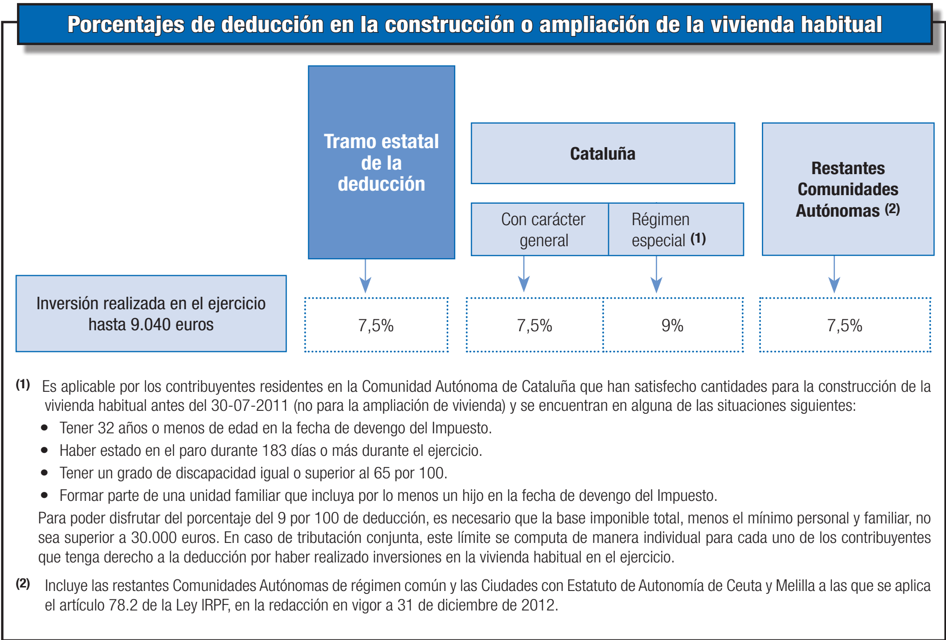
Cantidades satisfechas con derecho a deducción

Con sujeción al límite de 9.040 euros, establecido con carácter general, la base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas en el ejercicio, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del contribuyente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma. Pueden citarse, entre otros, los siguientes: honorarios de arquitecto y aparejador, licencia de obras, declaración de obra nueva, gastos de notaría y registro, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, IVA, etc.

Todo ello, sin perjuicio del resultado que arroje la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente, en los términos anteriormente comentados.

Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aplicables en la construcción o ampliación de la vivienda habitual son los que se indican en el cuadro de la página siguiente:



(1) Es aplicable por los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña que han satisfecho cantidades para la construcción de la vivienda habitual antes del 30-07-2011 (no para la ampliación de vivienda) y se encuentran en alguna de las situaciones siguientes:

- Tener 32 años o menos de edad en la fecha de devengo del Impuesto.
- Haber estado en el paro durante 183 días o más durante el ejercicio.
- Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.
- Formar parte de una unidad familiar que incluya por lo menos un hijo en la fecha de devengo del Impuesto.

Para poder disfrutar del porcentaje del 9 por 100 de deducción, es necesario que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 30.000 euros. En caso de tributación conjunta, este límite se computa de manera individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual en el ejercicio.

(2) Incluye las restantes Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla a las que se aplica el artículo 78.2 de la Ley IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

3. Obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad (Arts. 68.1.4º y 78.2 Ley IRPF; 57 Reglamento, redacción a 31-12-2012)

¿Quiénes tienen derecho a esta deducción?

Tendrán derecho a aplicar el régimen transitorio de deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

Concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual

A efectos de la deducción, tienen la consideración de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual las siguientes:

a) Las obras que impliquen una **reforma del interior de la vivienda**.

b) Las obras de **modificación de elementos comunes del edificio** que sirvan de paso necesario entre la vía pública y la finca urbana, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico.

c) Las obras necesarias para la **aplicación de dispositivos electrónicos** que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de la seguridad.

Acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones

Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser calificadas como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con discapacidad, mediante certificado o resolución expedido por el IMSERSO u órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de discapacidades basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

Requisitos subjetivos de la deducción

Los requisitos subjetivos que deben cumplirse para aplicar esta deducción son los siguientes:

1º Que la persona con discapacidad sea el propio contribuyente o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

2º Que la vivienda esté ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

Contribuyentes con derecho a deducción

Pueden aplicar la presente deducción los siguientes contribuyentes:

a) Cualquiera de las personas relacionadas en el punto 1º anterior.

b) Los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que residan las personas con discapacidad y en el que se realicen las obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquiera otro elemento arquitectónico, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar las barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

Cantidades invertidas con derecho a deducción

La base de la deducción está constituida por el importe satisfecho en el ejercicio por el contribuyente (tanto la propia persona con discapacidad como, en su caso, los copropietarios del inmueble) en concepto de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda por razones de discapacidad en los términos anteriormente comentados.

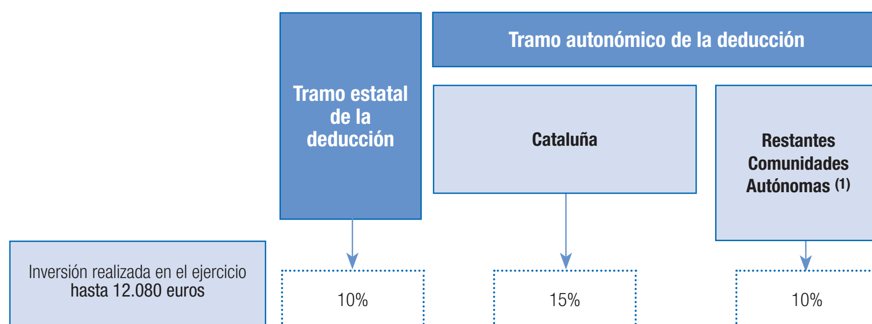
Límite de la deducción (inversión máxima deducible)

El importe máximo de la inversión con derecho a esta deducción está establecido en **12.080 euros anuales**, sin que el eventual exceso de las cantidades invertidas sobre dicho importe pueda trasladarse a ejercicios futuros.

Porcentajes de deducción

Los porcentajes de deducción aplicables en el presente ejercicio son los que se indican en el cuadro de la página siguiente:

- ***Recuerde:*** *el límite de 12.080 euros anuales por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razones de discapacidad es independiente del límite de 9.040 euros anuales fijado para los demás conceptos deducibles por inversión en vivienda habitual.*



(1) Incluye a las demás Comunidades Autónomas de régimen común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta y Melilla a las que se aplica el artículo 78.2 de la Ley IRPF, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación

(Arts. 68.1 y disposición adicional trigésima octava.2 Ley IRPF)

Con la finalidad de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, deseen aportar sus conocimientos empresariales o profesionales para el desarrollo de la sociedad en la que invierten (inversor de proximidad o "business angel"), o también de aquellos contribuyentes que solo estén interesados en aportar capital (capital semilla), la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28) introdujo en la Ley del IRPF la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Objeto de la deducción

Los contribuyentes podrán aplicar esta deducción por las cantidades satisfechas en el ejercicio para la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumplan los requisitos y condiciones que más adelante se indican, pudiendo, además de aportar capital, colaborar con sus conocimientos empresariales o profesionales en el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

Esta deducción **se aplica exclusivamente en la cuota íntegra estatal.**

- ***Atención:*** *esta deducción es exclusivamente estatal y, por ello, minora sólo la cuota íntegra estatal.*

Base máxima de deducción

La base máxima de deducción es de **60.000 euros anuales** y está formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formará parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente **practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.**

Además, cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención por reinversión regulada en el artículo 38.2 de la Ley del IRPF, **únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquella**s. En ningún caso se puede practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía. (5)

- ***Importante:*** *no formará parte de la base de la deducción el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción (disposición transitoria vigésima octava de la Ley del IRPF). Téngase en cuenta que la deducción por cuenta ahorro-empresa ha sido suprimida desde el 1 de enero de 2015.*

Porcentaje de deducción

El porcentaje de deducción aplicable sobre las cantidades **satisfechas en el ejercicio** por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, en los términos anteriormente comentados, es el **30 por 100.**

- ***Novedad 2018:*** *con efectos 1 de enero de 2018 se aumenta la base máxima de deducción de 50.000 a 60.000 euros y se incrementa el porcentaje de deducción del 20 al 30 por 100.*

Requisitos y condiciones para su aplicación

Requisitos que debe cumplir la entidad en la que se invierta (Art. 68.1.2º Ley IRPF)

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir **la forma d**e Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, y **no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado**.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

b) **Ejercer una actividad económica** que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.

En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c) El **importe de la cifra de los fondos propios** de la entidad no podrá ser superior a **400.000 euros** en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas

---

(5) Véase la exención por reinversión de ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que se comenta en las páginas 434 y ss. del Capítulo 11.

anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

Condiciones que deben cumplir las acciones o participaciones (Art. 68.1.3º Ley IRPF)

Deben cumplirse también las siguientes condiciones:

a) Las **acciones o participaciones en la entidad deben adquirirse** por el contribuyente bien en **el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capita**l efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y **permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años**.

b) La **participación directa o indirecta del contribuyente**, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, **no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por 100** del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

c) Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

Requisitos formales (Art. 68.1.5º Ley IRPF)

El cumplimiento de estos requisitos **debe ser acreditado mediante certificación expedida por dicha entidad e**n el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las misma.

Para ello, la entidad que cumpla los requisitos tiene que presentar una declaración informativa en relación con el cumplimiento de requisitos, identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación. [6]

Límite de la deducción: comprobación de la situación patrimonial (Art. 70 Ley IRPF)

La aplicación de esta deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas.

Ejemplo:

Tras el cierre de la óptica en la que trabajaban cuatro trabajadores de la misma deciden abrir un nuevo establecimiento de este tipo en Zaragoza para lo que constituyen en enero de 2018 la sociedad anónima XX con un capital inicial de 300.000 euros (300 acciones).

Don J.A.S.M, residente en Zaragoza (antiguo cliente de la óptica que se cerró) decide invertir en el nuevo negocio y suscribe en el año 2018 un total de 70 acciones de la sociedad anónima "XX":

- 30 acciones en marzo (30.000 euros))
- 40 acciones en noviembre (40.000 euros)

Determinar el importe de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación en 2018 suponiendo que se cumplen los requisitos exigidos para aplicar la misma.

(6) El artículo 69.1 del Reglamento del IRPF establece la declaración informativa que tienen que presentar las entidades de nueva o reciente creación. Véase también la Orden HAP/2455/2013, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 165, "Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden de 27 de julio de 2001, por la que se aprueban los modelos 043, 044, 045, 181, 182, 190, 311, 371, 345, 480, 650, 652 y 651, en euros, así como el modelo 777, documento de ingreso o devolución en el caso de declaraciones-liquidaciones extemporáneas y complementarias, y por la que se establece la obligación de utilizar necesariamente los modelos en euros a partir del 1 de enero de 2002 (BOE del 31).

Solución:

Nota previa: Los contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Aragón pueden aplicar en el ejercicio 2018 tanto la deducción estatal por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación como la deducción autonómica. No obstante, de acuerdo con la normativa autonómica aplicable en el ejercicio 2018 el contribuyente solo puede aplicar la deducción autonómica sobre la cuantía invertida que supere la base máxima de la deducción estatal por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación prevista en el citado artículo 68.1 de la Ley del IRPF.

- Importe total invertido en 2018 (30.000 + 40.000) 70.000,00

Deducción en la cuota íntegra estatal

- Importe de la inversión con derecho a deducción (1) 60.000,00
  - Base máxima de deducción 60.000,00
  - Base efectiva de deducción 70.000,00
- Importe de la deducción (60.000 x 30%) (2) 18.000,00

Deducción en la cuota íntegra autonómica

- Importe de la inversión con derecho a deducción (3) 10.000,00
- Importe de la deducción (10.000 x 20%) (4) 2.000,00

(1) Las cantidades invertidas en 2018 tendrán derecho a la deducción siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 68.1.1.º de Ley del IRPF teniendo como base máxima de deducción, desde el 1 de enero de 2018, la cantidad de 60.000 euros anuales.

Téngase en cuenta además que si las acciones se mantienen un mínimo de 3 años desde la fecha de la inversión su venta o trasmisión podrá beneficiarse de la exención de la ganancia patrimonial que se genere siempre que el importe obtenido se reinvierta en acciones de empresas nuevas o de reciente creación.

(2) Desde el 1 de enero de 2018 se ha elevado del 20 a 30 por 100 el porcentaje de deducción aplicable.

(3) Los 10.000 euros de los 70.000 invertidos en 2018 que superan la base máxima de la deducción estatal pueden servir de base de la deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias, siempre que cumplan los requisitos y condiciones exigidos.

(4) En la deducción autonómica el porcentaje de deducción aplicable es del 20 por 100 con un importe máximo de 4.000 euros que en este caso no se superan.

Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación directa

(Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF)

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas **en estimación directa** podrán aplicar los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la **normativa del Impuesto sobre Sociedades** con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con **dos excepciones**:

a) No resulta de aplicación a los contribuyentes del IRPF lo previsto en el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que establece la posibilidad de aplicar la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica sin quedar sometida al límite conjunto de la cuota íntegra y pudiendo solicitar, en su caso, su abono, siempre que se cumplan determinados requisitos.

b) Tampoco resulta de aplicación a los contribuyentes del IRPF lo previsto en el artículo 39.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que permite solicitar, en el caso de insuficiencia de cuota, el abono anticipado de deducción por inversión en producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales.

Además de las deducciones que establece en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con las excepciones antes indicadas, los contribuyentes del IRPF cuyas actividades cumplan los requisitos para ser consideradas entidades de reducida dimensión podrán deducir los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas en los términos que más adelante se comentan.

En consecuencia, en el presente ejercicio 2018 las deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial que pueden aplicar los contribuyentes titulares de actividades económicas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, normal o simplificada, pueden estructurarse en las siguientes categorías o regímenes:

1. Régimen general y regímenes especiales de deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

1.1. Normas comunes a las deducciones

Porcentajes y límites para la aplicación de las deducciones del Impuesto sobre Sociedades (Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF)

El porcentaje de deducción que corresponde a cada modalidad de inversión y los límites (conjunto o específicos) aplicable a las deducciones generadas aparecen reflejados en el cuadro que figura en las páginas 577 y ss. de este Capítulo.

Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

Deducciones no aplicadas en el ejercicio por insuficiencia de cuota (Art. 39.1 y disposición transitoria vigésima cuarta LIS)

- Deducciones del propio ejercicio: De acuerdo con el artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. No obstante, las cantidades correspondientes a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.
- Deducciones de ejercicios anteriores: Las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, podrán deducirse a partir de dicho período impositivo, con los requisitos previstos en su respectiva normativa de aplicación con anterioridad a esa fecha, en el plazo y con las condiciones establecidos en el artículo 39 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Cómputo de los plazos (Art. 39.1 LIS)

El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos en las empresas de nueva creación y en las que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la aplicación o capitalización de reservas.

Incompatibilidades (Art. 39.4 LIS)

Como regla general una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de más de una deducción por el mismo contribuyente salvo disposición expresa, ni podrá dar lugar a la aplicación de una deducción en más de un contribuyente.

Mantenimiento de las inversiones (Art. 39.5 LIS)

Los elementos patrimoniales afectos a las deducciones deberán permanecer en funcionamiento durante 5 años o 3 años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

Prescripción del derecho para comprobar las deducciones (Art. 39.6 LIS)

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en este apartado aplicadas o pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Otras condiciones y requisitos generales de aplicación

Las deducciones comentadas en este apartado únicamente resultan aplicables a los contribuyentes que ejerzan actividades económicas y determinen el rendimiento neto de las mismas en el método de estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades.

No obstante, las deducciones pendientes de aplicar procedentes de inversiones realizadas en ejercicios anteriores en los que el contribuyente haya estado incluido en el método de estimación directa y haya cumplido los requisitos establecidos al efecto, podrán deducirse en esta declaración y hasta la terminación del plazo legal concedido para ello, aunque los contribuyentes titulares estén acogidos en este ejercicio al método de estimación objetiva.

- ***Importante:*** *los contribuyentes del IRPF, socios de sociedades civiles a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y que adquirieron a partir de 1 de enero de 2016 la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, podrán seguir aplicando en su cuota íntegra las deducciones por inversión en actividades económicas previstas en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016 en los términos previstos en el artículo 69 de la Ley del IRPF, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (disposición transitoria trigésima Ley IRPF).*

1.2. Régimen general de deducciones

Inversiones empresariales que generan derecho a deducción en el ejercicio 2018

Las inversiones empresariales que en el ejercicio 2018 determinan el derecho a deducir se contienen en los siguientes artículos **de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:**

- **artículo 35** (deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica)
- **artículo 36** (deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales)

- **artículo 37** (deducciones por creación de empleo)
- **artículo 38** (deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad)

Además de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 de la disposición transitoria vigésima cuarta de la LIS, es aplicable **la deducción por inversiones del artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades** en aquellos supuestos en que la inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas se realice de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo y dicho plan permita que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo 2014 se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias en el ejercicio 2018.

El estudio y comentario de cada una de estas deducciones se recoge en las notas al cuadro que figura en las páginas 577 y ss. de este Capítulo.

1.3. Regímenes especiales de deducciones

Gastos realizados en 2018 vinculados a acontecimientos de excepcional interés público

Con la finalidad de incentivar la participación privada en la celebración de determinados acontecimientos de excepcional interés público [(7)], en el ejercicio 2018 pueden acogerse a los regímenes especiales de deducciones las inversiones y gastos realizados en dicho ejercicio que estén vinculados a los siguientes eventos:

- **"Juegos del Mediterráneo de 2018"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26) y modificado por la disposición final vigésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final vigésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"VIII Centenario de la Universidad de Salamanca"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima cuarta.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima cuarta.Tres de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Programa Universo Mujer"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final vigésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

---

(7) Artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- **“Barcelona Equestrian Challenge”**, establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“Women’s Hockey World League Round 3 Events 2015”**, establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **“II Centenario del Museo Nacional del Prado”**, establecido en la disposición adicional cuadragésima novena de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la Societat dAccionistes”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final cuadragésima primera. Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **“Foro Iberoamericano de Ciudades”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

“Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017”, establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

- **“Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“Centenario del nacimiento de Camilo José Cela”,** establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **“Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base”**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **“Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida”**, establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final cuadragésima primera.

Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- **"75 Aniversario de William Martin; El legado inglés"**, establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- Evento de la salida desde la ciudad de Alicante de la vuelta al mundo a vela **"Alicante 2017"**, establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).
- **"Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020"**, establecido por la disposición final primera del Real Decreto-ley 3/2017, de 17 de febrero, por el que se modifica la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva, y se adapta a las modificaciones introducidas por el Código Mundial Antidopaje de 2015 (BOE del 18).
- **"25 Aniversario de la Casa América"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

  ▪ ***Atención:*** *no figura en la relación de estos acontecimientos de excepcional interés la "4.ª Edición de la Barcelona World Race" que regula la disposición adicional sexagésima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 pues, aunque la duración del programa de apoyo a este acontecimiento se había fijado inicialmente desde el 1 de enero de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2019, la disposición final cuadragésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4) lo ha modificado estableciendo que abarcará desde el 1 de octubre de 2020 hasta el 1 de octubre de 2023.*

- **"World Roller Games Barcelona 2019"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Madrid Horse Week 17/19"**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"La Liga World Challenge"**, establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano"**, establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Cuatro de Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"25 aniversario de la declaración por la Unesco de Mérida como Patrimonio de la Humanidad"**, establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Cinco de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- **"Campeonatos del Mundo de Canoa 2019"**, establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"250 Aniversario del Fuero de Población de 1767 y Fundación de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía"**, establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"IV Centenario del nacimiento de Bartolomé Esteban Murillo"**, establecido en la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Numancia 2017"**, establecido en la disposición adicional sexagésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"PHotoEspaña. 20 aniversario"**, establecido en la disposición adicional septuagésima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"IV Centenario de la Plaza Mayor de Madrid"**, establecido en la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"XXX Aniversario de la Declaración de Toledo como Ciudad Patrimonio de la Humanidad"**, establecido en la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"VII Centenario del Archivo de la Corona de Aragón"**, establecido en la disposición adicional septuagésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Lorca, Aula de la Historia"**, establecido en la disposición adicional septuagésima cuarta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)"**, establecido en la disposición adicional septuagésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Plan 2020 de Apoyo a los Nuevos Creadores Cinematográficos y a la conservación y difusión de la historia del cine español"**, establecido en la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"40 Aniversario del Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro"**, establecido en la disposición adicional septuagésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Seis de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Beneficios fiscales aplicables al "I Centenario del Parque Nacional de Ordesa y Monte Perdido"**, establecido en la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Siete de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- **"Beneficios fiscales aplicables al "I Centenario del Parque Nacional de los Picos de Europa"**, establecido en la disposición adicional octogésima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28) y modificado por la disposición final cuadragésima segunda.Ocho de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"75º Aniversario de la Escuela Diplomática"**, establecido en la disposición adicional octogésima primera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Teruel 2017. 800 Años de los Amantes"**, establecido en la disposición adicional octogésima segunda de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"40 Aniversario de la Constitución Española"**, establecido en la disposición adicional octogésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"50° aniversario de Sitges-Festival Internacional de Cine Fantástico de Catalunya"**, establecido en la disposición adicional octogésima cuarta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Beneficios fiscales aplicables al 50 aniversario de la Universidad Autónoma de Madrid",** establecido en la disposición adicional octogésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Año Hernandiano 2017"**, establecido en la disposición adicional octogésima sexta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025",** establecido en la disposición adicional octogésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).
- **"50 Edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona",** establecido en la disposición adicional septuagésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Centenarios del Real Sitio de Covadonga",** establecido en la disposición adicional septuagésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019"** establecido en la disposición adicional septuagésima cuarta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Andalucía Valderrama Masters"** establecido en la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"La Transición: 40 años de Libertad de Expresión"** establecido en la disposición adicional septuagésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Barcelona Mobile World Capital"** establecido en la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- **"Ceuta y la Legión, 100 años de unión"** establecido en la disposición adicional septuagésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019"** establecido en la disposición adicional octogésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Bádminton World Tour"** establecido en la disposición adicional octogésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Nuevas Metas"** establecido en la disposición adicional octogésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Logroño 2021, nuestro V Centenario"** establecido en la disposición adicional octogésima quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Año Santo Jacobeo 2021"** establecido en la disposición adicional octogésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021"** establecido en la disposición adicional octogésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Deporte Inclusivo"** establecido en la disposición adicional octogésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"España, Capital del Talento Joven"** establecido en la disposición adicional nonagésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Conmemoración del Centenario de la Coronación de Nuestra Señora del Rocío (1919-2019)"** establecido en la disposición adicional nonagésima segunda de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Traslado de la Imagen de Nuestra Señora del Rocío desde la Aldea al Pueblo de Almonte"** establecido en la disposición adicional nonagésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Año Europeo del Patrimonio Cultural (2018)"** establecido en la disposición adicional nonagésima quinta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **Enfermedades "Neurodegenerativas 2020. Año Internacional de la Investigación e Innovación"** establecido en la disposición adicional nonagésima séptima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **"Camino de la Cruz de Caravaca"** establecido en la disposición adicional nonagésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- **XXV "Aniversario de la Declaración por la UNESCO del Real Monasterio de Santa María de Guadalupe como Patrimonio de la Humanidad"** establecido en la disposición adicional nonagésima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- "**Automobile Barcelona 2019"** establecido en la disposición adicional centésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

- ***Importante:*** *la certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes de cada uno de los programas anteriormente señalados será competencia del respectivo consorcio u órgano administrativo, conforme a lo dispuesto en el artículo 27.2. b) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).*

Saldos pendientes de aplicación de programas de apoyo finalizados con anterioridad a 1 de enero de 2018

Las cantidades correspondientes a las deducciones por inversiones y gastos realizados vinculados a acontecimientos de excepcional interés público que no puedan ser deducidas en el período impositivo podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos, y el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse en los términos previstos en el artículo 39.1 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por esta razón, pese a haber finalizado su vigencia con anterioridad al inicio del presente ejercicio, todavía resulta aplicable la deducción correspondiente a los saldos pendientes que correspondan a los siguientes regímenes especiales:

- **"Caravaca Jubilar 2003"** establecido en la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31).
- "**Año Santo Jacobeo 2004"** establecido en la disposición adicional segunda de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31).
- **"XV Juegos del Mediterráneo. Almería 2005"** establecido en la disposición adicional sexta de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31).
- **"IV Centenario del Quijote"** establecido en la disposición adicional vigésima de la Ley 62/2003.
- **"Copa América 2007"** establecido en la disposición adicional trigésima cuarta de la Ley 62/2003, cuyo desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 2146/2004, de 5 de noviembre (BOE del 6).
- **"Salamanca 2005. Plaza Mayor de Europa"** establecido en el artículo decimoquinto de la Ley 4/2004, de 29 de diciembre, de modificación de tasas y de beneficios fiscales de acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 30).
- **"Galicia 2005. Vuelta al Mundo a Vela"** establecido en el artículo decimoséptimo de la citada Ley 4/2004.
- **"Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Pekín 2008"** establecido en el artículo decimonoveno de la Ley 4/2004.
- **"Año Lebaniego 2006"** establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006 (BOE del 30).
- **"EXPO Zaragoza 2008"** establecida en la disposición adicional quincuagésima sexta de la citada Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006.
- **"Alicante 2008. Vuelta al Mundo a Vela"** establecido en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).
- **"Barcelona World Race"** establecido en la disposición adicional decimosexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29).
- **"Año Jubilar Guadalupense"** establecido en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE del 29) y disposición adicional trigésima de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).

- **“33ª Copa del América”** establecido en la disposición adicional trigésima primera de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27).

- **“Guadalquivir Río de Historia”** establecido en la disposición adicional trigésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27) y disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Conmemoración del Bicentenario de la Constitución de 1812”** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE del 27) y en la disposición final undécima de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Londres 2012”** establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- **“Año Santo Xacobeo 2010**” establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- **“IX Centenario de Santo Domingo de la Calzada y del Año Jubilar Calceatense”** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- **“Caravaca Jubilar 2010”** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- “**Año Internacional para la Investigación en Alzheimer y enfermedades neurodegenerativas relacionadas: Alzheimer Internacional 2011”** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- **“Año Hernandiano. Orihuela 2010**” establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- “**Centenario de la Costa Brava”** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE del 24).

- “**Symposium Conmemorativo del 90 Aniversario del Salón Internacional del Automóvil de Barcelona 2009”** establecido en la disposición final primera de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre (BOE del 25).

- **“Misteri de Elx”** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Año Jubilar Guadalupense 2010”** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Jornadas Mundiales de la juventud 2011”** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Conmemoración del Milenio de la fundación del Reino de Granada”**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Solar Decathlon Europe 2010 y 2012”** establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

- **“Vuelta al mundo a Vela, Alicante 2011”** establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24), con la modificación introducida por la disposición adicional tercera de la Ley 31/2011, de 4 de octubre (BOE del 5).

- **"Google Lunar X Prize"** establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).
- **V centenario del nacimiento en Trujillo de Francisco de Orellana, descubridor del Amazonas "2011: AÑO ORELLANA"** establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- Campeonato del Mundo de Baloncesto de Selecciones Nacionales en Categoría Absoluta **"Mundobasket 2014"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **"Campeonato del Mundo de Balonmano Absoluto Masculino de 2013"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **"Tricentenario de la Biblioteca Nacional de España"** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).
- **"IV Centenario del fallecimiento del pintor Doménico Theotocópuli, conocido como El Greco",** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23) y en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).
- **"VIII Centenario de la Catedral de Santiago de Compostela"** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23) y en la disposición adicional sexagésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Vitoria-Gasteiz Capital Verde Europea 2012**", establecido en la disposición adicional quincuagésima primera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Campeonato del Mundo de Vela (ISAF) Santander 2014"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"El Árbol es Vida"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- IV Centenario de las relaciones de España y Japón a través del programa de actividades del **"Año de España en Japón"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Patrimonio Joven y 4º Foro Juvenil Iberoamericano del Patrimonio Mundial",** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).
- **"Programa Universiada de Invierno de Granada 2015"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30), modificada por la disposición final décima octava de la de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).
- **"Campeonato del Mundo de Ciclismo en Carretera Ponferrada 2014"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30), modificada por la disposición final segunda de la Ley 13/2014, de 14 de julio, de transformación del Fondo para la Financiación de los Pagos a Proveedores (BOE del 15).
- **"Creación del Centro de Categoría 2 UNESCO en España, dedicado al Arte Rupestre y Patrimonio Mundial"** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Barcelona World Jumping Challenge"**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Campeonato del Mundo de Natación Barcelona 2013"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Barcelona Mobile World Capital"**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"40º aniversario de la Convención del Patrimonio Mundial (París, 1972)"** establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- Campeonato del Mundo de Tiro Olímpico **"Las Gabias 2014",** establecido en la disposición adicional sexagésima quinta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"500 años de Bula Papal",** establecido en la disposición adicional sexagésima séptima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"2012 Año de las Culturas, la Paz y la Libertad"** establecido en la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Año de la Neurociencia"** establecido en la disposición adicional sexagésima novena de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Conmemorativo del VIII Centenario de la Batalla de las Navas de Tolosa (1212) y del V de la conquista, anexión e incorporación de Navarra al reino de Castilla (1512)"** establecido en la disposición adicional septuagésima sexta de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Año Santo Jubilar Mariano 2012-2013 en Almonte (Huelva)"**, establecido en la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"2014 Año Internacional de la Dieta Mediterránea",** establecido en la disposición adicional octogésima de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (BOE del 30).

- **"Candidatura de Madrid 2020"**, establecido en la disposición adicional decimoséptima del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14).

- **"3ª edición de la Barcelona World Race"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- Programa de preparación de los deportistas españoles de los juegos de **"Río de Janeiro 2016 "**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- Actos de celebración del **"VIII Centenario de la Peregrinación de San Francisco de Asís a Santiago de Compostela (1214-2014)"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- **"V Centenario del Nacimiento de Santa Teresa a celebrar en el año 2015"**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- **"Año Junípero Serra 2013"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- **Vuelta al mundo a vela "Alicante 2014**", establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- **"Año Santo Jubilar Mariano 2013-2014 en la Real Ilustre y Fervorosa Hermandad y Cofradía de Nazarenos de Nuestra Señora del Rosario, Nuestro Padre Jesús de la Sentencia y María Santísima de la Esperanza Macarena en la ciudad de Sevilla"**, establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE del 28).

- **"Donostia/San Sebastián, Capital Europea de la Cultura 2016"** establecido en la disposición adicional quincuagésima segunda de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Expo Milán 2015"** establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Campeonato del Mundo de Escalada 2014, Gijón"** establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Campeonato del Mundo de Patinaje Artístico Reus 2014",** establecido en la disposición adicional quincuagésima quinta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Madrid Horse Week"** establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"III Centenario de la Real Academia Española"** establecido en la disposición adicional quincuagésima séptima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"A Coruña 2015- 120 años después"** establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26), modificada por disposición adicional novena del Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE del 5).

- **"IV Centenario de la segunda parte de El Quijote"** establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"World Challenge LFP/85.º Aniversario de la Liga"** establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Sesenta Edición del Festival Internacional de Teatro Clásico de Mérida",** establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Año de la Biotecnología en España"** establecido en la disposición adicional sexagésima cuarta de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26).

- **"Plan Director para la recuperación del Patrimonio Cultural de Lorca"**, establecido en la disposición adicional decimotercera de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. (BOE del 17).

- **"IV Centenario de la muerte de Miguel de Cervantes"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima cuarta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).

- **"Programa Jerez, Capital mundial del Motociclismo"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima sexta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).

- **"60 Aniversario de la Fundación de la Escuela de Organización Industrial"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima novena de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30) y modificado por la disposición final vigésima novena de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

- **"Encuentro Mundial en Las Estrellas (EME) 2017"**, establecido en la disposición adicional sexagésima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).

- **"Barcelona Mobile World Capital"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).

- **"Año internacional de la luz y de las tecnologías basadas en la luz"**, establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30)

- **"ORC Barcelona World Championship 2015**", establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).

- **"Centenario de la Real Federación Andaluza de Fútbol 2015"**, establecido en la disposición adicional sexagésima octava de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30).

- **"XX Aniversario de la Declaración de Cuenca como Ciudad Patrimonio de la Humanidad"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima tercera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificado por la disposición final trigésima tercera de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

- **"2017: Año de la retina en España"**, establecido en la disposición adicional quincuagésima octava de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

- **"2150 aniversario de Numancia"**, establecido en la disposición adicional sexagésima primera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

- **"V Centenario del fallecimiento de Fernando el Católico",** establecido en la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

- **"525 Aniversario del Descubrimiento de América en Palos de la Frontera (Huelva)"**, establecido en la disposición adicional sexagésima tercera de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

- **"I Centenario de la Ley de Parques Nacionales de 1916"**, establecido en la disposición adicional septuagésima octava de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

- ***Importante:*** *téngase en cuenta que los regímenes especiales: "Juegos del Mediterráneo de 2018", "200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real", "VIII Centenario de la Universidad de Salamanca", "Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar", "Programa Universo Mujer", "Barcelona Equestrian Challenge", "Women's Hockey World League Round 3 Events 2015", "20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la Societat dAccionistes", "Foro Iberoamericano de Ciudades", "Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025", "Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017", "Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza", "Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018", "Centenario del nacimiento de Camilo José Cela", "Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar", "Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base", "Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida", "75 Aniversario de William Martin; El legado inglés", Salida de la vuelta al mundo a vela "Alicante 2017", "II Centenario del Museo Nacional del Prado", "Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020", "25 Aniversario de la Casa América", "World Roller Games Barcelona 2019", "Madrid Horse Week 17/19", "La Liga World Challenge", "V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano", "25 aniversario de la declaración por la Unesco de Mérida como Patrimonio de la Humanidad ", "Campeonatos del Mundo de Canoa 2019", "250 Aniversario del Fuero de Población de 1767 y Fundación de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía", "IV Centenario del nacimiento de Bartolomé Esteban Murillo", "Numancia 2017", "PHotoEspaña. 20 aniversario", "IV Centenario de la Plaza Mayor de Madrid", "XXX Aniversario de la Declaración de Toledo como Ciudad Patrimonio de la Humanidad", "VII Centenario del Archivo de la Corona de Aragón", "Lorca, Aula de la Historia", "Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)", "Plan 2020 de Apoyo a los Nuevos Creadores Cinematográficos y a la conservación y difusión de la historia del cine español", "40 Aniversario del Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro", "I Centenario del Parque Nacional de Ordesa y Monte Perdido" "75º Aniversario de la Escuela Diplomática", "Teruel 2017. 800 Años de los Amantes", "40 Aniversario de la Constitución Española", "50° aniversario de Sitges-Festival Internacional de Cine Fantástico de Catalunya", "Beneficios fiscales aplicables al 50 aniversario de la Universidad Autónoma de Madrid", "Año Hernandiano 2017" y "Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025", iniciaron su vigencia en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 aunque mantengan la misma en 2018, por lo que junto a las deducciones gastos realizados en el ejercicio 2018 pueden quedar saldos pendientes de aplicar de tales regímenes de ejercicios anteriores.*

I. Régimen general de deducción (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (9)
Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35): (2)		25/50 por 100
Investigación y desarrollo	25/42/8 por 100 17 por 100 (adicional)	
Innovación tecnológica	12 por 100	
Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36): (3).		
Producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales	25/20 por 100	
Gastos de ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales (gastos realizados en territorio español)	20 por 100 (excluida del límite conjunto)	
Gastos de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales	20 por 100	
Por inversión en beneficios del antiguo art. 37 TRLIS (DT24ª LIS) (4)	10/5 por 100	
Creación de empleo (art. 37) (5)	3.000 euros/50 por 100 prestación desempleo	
Creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38) (6)	9.000 /12.000 euros persona/año	

II. Regímenes especiales de deducción

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (9)
II Regímenes especiales (7) y (8)		25/50 por 100
"Juegos del Mediterráneo de 2018"..	15 por 100	
"200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real"...	15 por 100	
"VIII Centenario de la Universidad de Salamanca".................................	15 por 100	

(Continua)

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (9)
II Regímenes especiales (7) y (8)		
"Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar"	15 por 100	
"Programa Universo Mujer"	15 por 100	
"Barcelona Equestrian Challenge"	15 por 100	
"Women's Hockey World League Round 3 Events 2015"	15 por 100	
"II Centenario del Museo Nacional del Prado"	15 por 100	
"20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la Societat dAccionistes"	15 por 100	
"Foro Iberoamericano de Ciudades"	15 por 100	
"Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025"	15 por 100	
"Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017"	15 por 100	
"Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza"	15 por 100	
"Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018"	15 por 100	
"Centenario del nacimiento de Camilo José Cela"	15 por 100	
"Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar"	15 por 100	
"Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base"	15 por 100	
"Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida"	15 por 100	
"75 Aniversario de William Martin; El legado inglés"	15 por 100	
Evento de la salida desde la ciudad de Alicante de la vuelta al mundo a vela "Alicante 2017"	15 por 100	25/50 por 100
"Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020"	15 por 100	
"25 Aniversario de la Casa América"	15 por 100	
"World Roller Games Barcelona 2019"	15 por 100	
"Madrid Horse Week 17/19"	15 por 100	
"La Liga World Challenge"	15 por 100	
"V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano"	15 por 100	
"25 aniversario de la declaración por la Unesco de Mérida como Patrimonio de la Humanidad"	15 por 100	
"Campeonatos del Mundo de Canoa 2019"	15 por 100	
"250 Aniversario del Fuero de Población de 1767 y Fundación de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía"	15 por 100	
"IV Centenario del nacimiento de Bartolomé Esteban Murillo"	15 por 100	
"Numancia 2017"	15 por 100	
"PHotoEspaña. 20 aniversario"	15 por 100	
"IV Centenario de la Plaza Mayor de Madrid"	15 por 100	

(Continua)

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (9)
"XXX Aniversario de la Declaración de Toledo como Ciudad Patrimonio de la Humanidad"	15 por 100	
"VII Centenario del Archivo de la Corona de Aragón"	15 por 100	
"Lorca, Aula de la Historia"	15 por 100	
"Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)"	15 por 100	
"Plan 2020 de Apoyo a los Nuevos Creadores Cinematográficos y a la conservación y difusión de la historia del cine español"	15 por 100	
"40 Aniversario del Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro" ..	15 por 100	
"I Centenario del Parque Nacional de Ordesa y Monte Perdido"	15 por 100	
"I Centenario del Parque Nacional de los Picos de Europa"	15 por 100	
"75º Aniversario de la Escuela Diplomática"	15 por 100	
"Teruel 2017. 800 Años de los Amantes"	15 por 100	
"40 Aniversario de la Constitución Española"	15 por 100	
"50° aniversario de Sitges-Festival Internacional de Cine Fantástico de Catalunya"	15 por 100	
"Beneficios fiscales aplicables al 50 aniversario de la Universidad Autónoma de Madrid"	15 por 100	
"Año Hernandiano 2017"	15 por 100	25/50 por 100
"Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025"	15 por 100	
"50 Edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona"	15 por 100	
"Centenarios del Real Sitio de Covadonga"	15 por 100	
"Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019"	15 por 100	
"Andalucía Valderrama Masters"	15 por 100	
"La Transición: 40 años de Libertad de Expresión"	15 por 100	
"Barcelona Mobile World Capital"	15 por 100	
"Ceuta y la Legión, 100 años de unión"	15 por 100	
"Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019"	15 por 100	
"Bádminton World Tour"	15 por 100	
"Nuevas Metas"	15 por 100	
"Logroño 2021, nuestro V Centenario	15 por 100	
"Año Santo Jacobeo 2021"	15 por 100	
"VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021"	15 por 100	
"Deporte Inclusivo"	15 por 100	
"España, Capital del Talento Joven"	15 por 100	

(Continua)

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción	Límite conjunto (9)
"Conmemoración del Centenario de la Coronación de Nuestra Señora del Rocío (1919-2019)"	15 por 100	25/50 por 100
"Traslado de la Imagen de Nuestra Señora del Rocío desde la Aldea al Pueblo de Almonte"	15 por 100	
"Año Europeo del Patrimonio Cultural (2018)"	15 por 100	
Enfermedades "Neurodegenerativas 2020. Año Internacional de la Investigación e Innovación"	15 por 100	
"Camino de la Cruz de Caravaca"	15 por 100	
XXV "Aniversario de la Declaración por la UNESCO del Real Monasterio de Santa María de Guadalupe como Patrimonio de la Humanidad"	15 por 100	
"Automobile Barcelona 2019"	15 por 100	

Notas a los cuadros:

(1) Las inversiones realizadas en el ejercicio por entidades en régimen de atribución de rentas (sociedades civiles que nos sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes, etc.) que determinen sus rendimientos netos en estimación directa, en cualquiera de sus dos modalidades, podrán ser objeto de deducción por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes en proporción a su participación en el resultado de la entidad.

(2) El concepto de **investigación y desarrollo** que da derecho a practicar esta deducción se define en el apartado 1.a) del artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS). Asimismo, en las letras b) y c) del citado apartado se establecen, respectivamente, la base y los porcentajes de deducción, así como, en su caso, la deducción adicional. Los porcentajes de deducción son:

– Con carácter general el 25 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto. No obstante, en el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el 25 por 100 hasta dicha media, y el 42 por 100 sobre el exceso respecto de ésta. Además, se podrá practicar una deducción adicional del 17 por 100 del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.

– El 8 por 100 de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

El concepto de **innovación tecnológica** se establece en el apartado 2 del citado artículo 35 de la LIS. En este caso el porcentaje de deducción será de 12 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto Por su parte, en el apartado 3 del artículo 35 de la LIS se contienen determinados supuestos que no se consideran actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica.

Conforme señala el artículo 38 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, las personas o entidades que tengan el propósito de realizar actividades de investigación científica o de innovación tecnológica podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración, conforme a las reglas del Impuesto sobre Sociedades y, con carácter previo y vinculante, de los gastos correspondientes a dichas actividades que consideren susceptibles de disfrutar de esta deducción fijando el citado precepto reglamentario el contenido de la solicitud y el procedimiento a seguir.

Sin perjuicio de lo anterior, debe tenerse en cuenta que la posibilidad de quedar excluidas del límite conjunto, aplicarse con un descuento del 20 por 100 del importe cuando se cumplan determinados requisitos y poder, solicitar, en caso de insuficiencia de cuota, su abono a la Administración que se concede a determinadas entidades en el artículo 39.2 de la LIS, no es aplicable al IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF, modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(3) El artículo 36 de la LIS regula la deducción inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales distinguiendo en apartados diferenciados entre producciones españolas, gastos de ejecución de una producción extranjera y gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.

Notas a los cuadros *(continuación):*

(3) (continuación)

- La primera deducción, regulada en el artículo 36.1 de la LIS comprende las i**inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental**, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada y da derecho al productor a una deducción del 25 por 100 respecto del primer millón de base de la deducción y del 20 por 100 sobre el exceso de dicho importe. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros.

La base de la deducción estará constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.

Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español.

En el supuesto de una coproducción, los importes se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.

Para la aplicación de la deducción establecida en este apartado, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia.

b) Que se deposite una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma, en los términos establecidos en la Orden CUL/2834/2009.

La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a) anterior.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por 100 del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

- El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

- El 70 por ciento en el caso de las producciones dirigidas por un nuevo realizador cuyo presupuesto de producción no supere 1 millón de euros.

- La segunda deducción por **gastos de ejecución de una producción extranjera**, regulada en el artículo 36.2 de la LIS, otorga a los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada, el derecho a una deducción del 20 por 100 de los gastos realizados en territorio español, siempre que dichos gastos realizados sean, al menos, de 1 millón de euros.

La base de la deducción está constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

1.° Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, con el límite de 100.000 euros por persona.

2.° Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El importe de esta deducción no puede ser superior a 3 millones de euros, por cada producción realizada.

Esta deducción queda excluida del límite conjunto (25/50 por 100) previsto el artículo 39.1 LIS para las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades y, por tanto, esta deducción por gastos de ejecución de una producción extranjera no se computa para el cálculo de dicho límite.

Asimismo, el artículo 36.2 de la LIS también establece que el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por 100 del coste de producción.

Finalmente, téngase en cuenta que, en caso de insuficiencia de cuota en la aplicación de esta deducción del artículo 36.2 de la LIS, la posibilidad de poder solicitar su abono a la Administración que se concede en el artículo 39.3 de la LIS, no es aplicable al IRPF, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68.2 de la Ley del IRPF.

- La tercera y última deducción, regulada en el artículo 36.3 de la LIS, referida a los **gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales** tiene una deducción del 20 por 100**.** La base de la deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en las referidas actividades. La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente. Este apartado del artículo 36 de la LIS también regula los requisitos necesarios para la aplicación de la deducción que son:

Notas a los cuadros *(continuación):*

(3) (continuación)

a) Que el contribuyente haya obtenido un certificado al efecto, en los términos que se establezcan por Orden Ministerial, por el Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

b) Que, de los beneficios obtenidos en el desarrollo de estas actividades en el ejercicio en el que se genere el derecho a la deducción, el contribuyente destine al menos el 50 por ciento a la realización de actividades que dan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este apartado. El plazo para el cumplimiento de esta obligación será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los referidos beneficios y los 4 años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

La base de esta deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar los gastos que generen el derecho a la misma. El importe de la deducción, junto con las subvenciones percibidas por el contribuyente, no podrá superar el 80 por ciento de dichos gastos.

(4) La disposición transitoria vigésima cuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), establece en su apartado 5 que "Las rentas acogidas a la deducción por inversión de beneficios prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se regularán por lo en él establecido y en sus normas de desarrollo, aun cuando la inversión y los demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015".

A estos efectos, el citado del artículo 37 TRLIS señalaba en su apartado 2 que "La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo" y en su apartado 3 que "La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión".

De acuerdo con lo anterior, para 2018 los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo 2014 que, en el año 2018, se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo, pueden dar lugar a la aplicación de la deducción por inversiones del artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con las especialidades que establecía para esta deducción el artículo 68.2 de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, si cumplen las condiciones y requisitos que en éstas se exigían.

No obstante, téngase en cuenta que la nueva redacción del artículo 68.2.b) de la Ley del IRPF que regula la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que entró en vigor el 1 de enero de 2015 afecta a los rendimientos obtenidos a partir de esa fecha que se inviertan entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los rendimientos objeto de inversión y el período impositivo siguiente.

(5) El artículo 37 de la LIS, bajo el título "deducciones por creación de empleo", regula dos incentivos fiscales para la contratación, reproduciendo de forma literal el hoy derogado artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

El primero de los incentivos resulta aplicable exclusivamente a aquellos empresarios que carezcan de personal contratado y consiste en una deducción de 3.000 euros en la cuota íntegra si el primer trabajador es menor de treinta años.

El segundo de los incentivos va destinado a las empresas de menos de cincuenta trabajadores, que realicen la contratación de desempleados beneficiarios de una prestación contributiva de desempleo y consiste en la posibilidad de deducir de la cuota íntegra el 50 por 100 del menor de los siguientes importes:

a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.

b) El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Los contratos de trabajo a los que resulta de aplicación la deducción son los contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, definidos en el artículo 4 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de Medidas Urgentes para la Reforma del Mercado Laboral.

Esta deducción resultará de aplicación respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores, y siempre que, en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral, se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.

La aplicación de esta deducción estará condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

Ambas deducciones se aplicarán en la cuota íntegra del periodo impositivo correspondiente a la finalización del periodo de prueba de un año exigido en el correspondiente tipo de contrato y estarán condicionadas al mantenimiento de esta relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio. El incumplimiento de cualquiera de los requisitos señalados en este artículo determinará la pérdida de la deducción.

Notas a los cuadros *(continuación):*

(5) (continuación)

No obstante, no se entenderá incumplida la obligación de mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el periodo de prueba, por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno u otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.

El trabajador contratado que diera derecho a una de estas deducciones previstas no se computará a efectos para la libertad de amortización con creación de empleo prevista en el régimen de entidades de reducida dimensión.

En el supuesto de que el contrato se celebre a tiempo parcial, las deducciones se aplicarán de manera proporcional a la jornada de trabajo pactada en el contrato.

(6) El artículo 38 de la LIS incluye la **deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad** que antes regulaba el artículo 41 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Esta deducción determina las siguientes cantidades deducibles en función del grado de discapacidad de los trabajadores:

- 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por 100 e inferior al 65 por 100, contratados por el contribuyente experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.
- 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores, con las mismas condiciones, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65 por 100.

Además, se mantiene la incompatibilidad en el cómputo de trabajadores contratados entre esta deducción y la aplicación de la libertad de amortización con creación de empleo establecida para las entidades de reducida dimensión establecida en el artículo 102 de LIS. Véase al respecto la página 248 del Capítulo 7.

(7) La regulación específica de cada uno de los **acontecimientos de excepcional interés público** que figuran en este apartado de "Regímenes especiales" de deducción se indica en las páginas 564 y ss. de este Capítulo.

(8) Véase el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

Dicho artículo 27, en su apartado 1, define a los **programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público** como el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. Por su parte, el artículo 27, en su apartado 3 establece para los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa la posibilidad de deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. La Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, por la que aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 2 de febrero) contiene las reglas aplicables.

La base de la deducción de la cuota íntegra podrá ser el importe total del gasto realizado, siempre que el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento. En caso contrario, la base de deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

En cuanto a los límites de la deducción, además del general al que nos referimos en la nota siguiente, el importe de esta deducción está sujeto a otro adicional que consiste en que no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimientoa lo largo de toda la duración del programa. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en la Ley 49/2002.

(9) Los límites de deducción previstos en el artículo 39.1 de la LIS se aplican en el IRPF sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica (casillas ***[0545]*** y ***[0546]*** de la página 16 de la declaración), en el importe total de las deducciones por inversión en vivienda habitual (en el caso de contribuyentes a las que le es aplicable el régimen transitorio de esta deducción), por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial (casillas ***[0547]*** y ***[0548]; [0549]; [0550]*** y ***[0551],*** respectivamente, de la misma página 16).

En relación a estos límites, y para el ejercicio 2018, el artículo 39.1 de la LIS, establece que el importe de las deducciones (excluida la deducción por gastos ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales a las que se refiere el artículo 36.2 de la LIS que no se sujeta a estos límites), aplicadas en el período impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por 100.

No obstante, dicho límite se eleva al 50 por 100 cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 de la LIS, que corresponda a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por 100 de la cuota total del impuesto, minorada en las deducciones por protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial y por inversiones en vivienda habitual y en empresas de nueva o reciente creación.

Cuando existan saldos pendientes de deducciones de ejercicios anteriores, el límite que proceda (25 por 100 ó 50 por 100) se aplicará conjuntamente a las deducciones del ejercicio 2018 y a los saldos pendientes de ejercicios anteriores.

2. Deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas [Art. 68.2.b) Ley IRPF]

Contribuyentes que pueden aplicar la deducción

Pueden aplicar esta deducción los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y que cumplan los requisitos para ser considerados como entidad de reducida dimensión (8), en el ejercicio en que se obtengan los rendimientos objeto de inversión.

Objeto y base de la deducción

Darán derecho a la deducción los **rendimientos netos de actividades económicas de los ejercicios 2017 o del 2018 que se inviertan en 2018** en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

A estos efectos se entiende que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo son objeto de inversión cuando se invierta una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.

La base de la deducción será la cuantía invertida, esto es, la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo correspondiente a los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo objeto de inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias.

Plazo para realizar la inversión

La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el período impositivo en que se obtengan los rendimientos objeto de reinversión o en el período impositivo siguiente.

El derecho a la aplicación de la deducción se producirá en el período impositivo en que se realiza la inversión, si bien, estará condicionado a la afectación del elemento patrimonial a la actividad económica dentro del plazo de inversión.

La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

La puesta a disposición de los elementos patrimoniales ha de ser entendida como disponibilidad de la cosa objeto del contrato, esto es, la entrega de la misma que constituye el modo de adquisición del dominio por parte del adquirente.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

Porcentaje de deducción

- 5 por 100, con carácter general
- 2,5 por 100, en los siguientes casos:

(8) Véase el concepto de entidad de reducida dimensión que se comenta en el Capítulo 7. Páginas 246 y s.

a) Si en el ejercicio en el que se obtuvieron los rendimientos reinvertidos se aplicó la reducción del 20 por 100 del rendimiento neto positivo declarado, prevista en el artículo 32.3 de la Ley del IRPF para los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma conforme al método de estimación directa.

b) Si los rendimientos reinvertidos originaron el derecho a la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla del artículo 68.4 de la Ley del IRPF en el ejercicio en que se obtuvieron.

Resultará aplicable el porcentaje del 5 por 100 si en el ejercicio en el que se obtuvieron los rendimientos reinvertidos no se aplicó la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla, ni la reducción del artículo 32.3 de la Ley del IRPF, aunque dicha deducción o reducción se aplique en el ejercicio siguiente (ejercicio de la inversión).

Límites

El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas.

Cuando se aplique la deducción en 2018 como consecuencia de la inversión de los rendimientos netos obtenidos en 2017 y en este último periodo se haya optado por la tributación conjunta, el límite de la cuota anteriormente citado será el que corresponda al contribuyente que realiza la inversión.

Permanencia en el patrimonio del contribuyente elementos patrimoniales objeto de inversión

Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

La transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la inversión antes de la finalización del plazo de tiempo exigido de mantenimiento, determinará la pérdida de la deducción y, por tanto, el importe de dicha deducción debe ingresarse en la liquidación del período impositivo en el que se manifiesta el incumplimiento, junto con los intereses de demora que correspondan.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos para tener derecho a esta deducción.

En relación a este requisito, la entidad cuenta con un plazo de dos años desde el inicio del período impositivo en que se produce la transmisión hasta la finalización del período impositivo siguiente, para efectuar la inversión.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, en relación a los mismos bienes con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Ejemplo:

Don P.H.V. es titular de una actividad económica cuyo rendimiento neto se determina por el método de estimación directa, modalidad normal.

Durante 2018 cumple los requisitos para ser considerada entidad de reducida dimensión y obtiene unos rendimientos netos de la actividad por importe de 45.000 euros, siendo la base liquidable general del ejercicio que se corresponde con esos rendimientos de 43.200 euros y la suma de su cuota íntegra estatal y autonómica de 10.673 euros.

El 5 de septiembre de 2018 con los rendimientos obtenidos en el ejercicio adquiere maquinaria nueva para su empresa por un importe de 25.000 euros que le es entregada en noviembre de ese año.

Determinar el importe de la deducción por inversión.

Solución:

Rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio 2018	45.000,00
Cantidad invertida en 2018 **(1)**	25.000,00
Base de la deducción [(24.000 con el límite de 43.200]**(2)**:	24.000,00
Importe de la deducción: (24.000 x 5%) **(3)**..	1.200,00

Límite máximo del importe: 10.673

(1) El importe de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos en 2018 que se invierten en elementos nuevos afectos se hará constar en la casilla ***[0833]*** del anexo A.4) de la declaración.

(2) Es el importe con derecho a deducción con el límite de la base liquidable general positiva del 2018 que corresponda a tales rendimientos y se consignará en la casilla ***[0834]*** del anexo A.4) de la declaración.

(3) El importe de la deducción no excede de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del ejercicio 2018 por lo que, en este caso, se consignará en su totalidad en la casilla ***[0835]*** del anexo A.4) de la declaración.

- ***Atención:*** *en el anexo A.4) de la declaración, se hará constar en la casilla* ***[0830]*** *el importe de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos en 2017 que se invierten en 2018 en elementos nuevos afectos y en las casillas* ***[0831]*** *y* ***[0832]****, respectivamente, el importe con derecho a deducción y el importe de la deducción. De igual modo cuando se trate de rendimiento obtenidos en el 2018 que se invierten en ese mismo ejercicio en elementos nuevos afectos, se consignará su importe en la casilla* ***[0833]*** *y en las casillas* ***[0834]*** *y* ***[0835]****, respectivamente, el importe con derecho a deducción y el importe de la deducción.*

3. Regímenes especiales de deducciones para actividades económicas realizadas en Canarias

3.1. Deducciones para inversiones en Canarias (Arts. 94 Ley 20/1991)

Las inversiones que permanezcan en el archipiélago canario, realizadas por personas físicas que desarrollen actividades económicas en Canarias, podrán acogerse al Régimen General de deducciones previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades con los porcentajes y límites específicos señalados en el cuadro de la página siguiente:

- ***Importante:*** *esta deducción es incompatible con la deducción por inversión en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas.*

Modalidades de inversiones (1)	Porcentaje de deducción (2)	Límite conjunto (3)
Actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35): (2)		
Investigación y desarrollo..	45/75,6/28 por 100 37 por 100 (adicional)	
Innovación tecnológica	45 por 100	
Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36):		
Producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales..	45/40 por 100	60 por 100 o 90 por 100
Gastos de ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales (gastos realizados en territorio español).......................................	40 por 100 (excluida del límite conjunto)	
Gastos de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales...	40 por 100	
Creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38)	9.000/12.000 euros persona/año	
Inversiones en territorios de África Occidental [art. 27 bis.1.a) Ley 19/1994]	15/10 por 100	25 por 100 o 50 por 100
Gastos de propaganda y publicidad [art. 27 bis.1.b) Ley 19/1994]	15/10 por 100	
Inversiones en adquisición de activos fijos...	25 por 100	50 por 100

Notas al cuadro:

(1) Las modalidades de inversiones son:

- Las deducciones previstas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) con incrementos en los porcentajes de deducción correspondientes o en las cuantías fijadas. En cuanto a los requisitos y condiciones determinantes de la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 35, 36 , 37 y 38 de la LIS por los conceptos relacionados en el cuadro su comentario se contiene en las notas del cuadro de la página 577 anterior.

Sin perjuicio de lo anterior, ha de tenerse en cuenta que la disposición adicional decimocuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias añadida, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20), establece límites específicos de las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales del artículo 36 de la LIS realizadas en Canarias. Así el importe de la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental del artículo 36.1 de la LIS cuando se trate de producciones realizadas en Canaria no podrán ser superior a 5,4 millones de euros y el de la deducción por gastos realizados en territorio español por producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales del artículo 36.2 de la LIS cuando se trate de gastos realizados en Canarias, no podrán ser superior a 4,5 millones de euros.

Igualmente se establece un importe mínimo de 900.000 euros cuando se trate de gastos realizados en Canarias en caso de ejecución de servicios de post-producción o animación en una producción extranjera (artículo 36.2 LIS) y de producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (artículo 36.3 LIS).

Notas al cuadro *(continuación):*

(1) Continuación

• La deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad regulada en el artículo 27 bis de la Ley 19/1994, permite a aquellos contribuyentes que realicen actividades económica en Canarias un porcentaje de deducción del 15 por 100 en el caso de que el importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea igual o inferior a 10 millones de euros y con una plantilla media en dicho período inferior a 50 personas , y un porcentaje del 10 por cien cuando el importe neto de la cifra de negocios no exceda de 50 millones de euros y la plantilla media sea inferior a 250, a practicar en la cuota íntegra por inversiones en la constitución de filiales o establecimientos permanentes en Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea Bissau y Cabo Verde.

Por otra parte, se permite también deducir en los mismos porcentajes que los indicados en el párrafo anterior por el importe satisfecho en concepto de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual para lanzamiento de productos, de apertura y prospección de mercados en el extranjero y de concurrencia a ferias, exposiciones y manifestaciones análogas, incluyendo en este caso las celebradas en España con carácter internacional.

• Por otra parte, de acuerdo con la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994, Canarias continúa aplicando la deducción por inversiones en elementos del inmovilizado material. Los activos fijos usados que dan derecho a deducción deben pertenecer a alguna de las siguientes categorías:

- Maquinaria, instalaciones y utillaje.
- Equipos para procesos de información.
- Elementos de transporte interior y exterior, excluidos los vehículos susceptibles de uso propio por personas vinculadas directa o indirectamente a la empresa.

Asimismo, la adquisición del elemento de activo fijo usado ha de suponer una evidente mejora tecnológica para la empresa, debiéndose acreditar esta circunstancia, en caso de comprobación o investigación de la situación tributaria del contribuyente, mediante la justificación de que el elemento objeto de la deducción va a producir o ha producido alguno de los siguientes efectos:

- Disminución del coste de producción unitario del bien o servicio.
- Mejora de la calidad del bien o servicio.

El contribuyente deberá conservar a disposición de la Administración tributaria certificación expedida por el transmitente en la que se haga constar que el elemento objeto de la transmisión no ha disfrutado anteriormente de la deducción por inversiones ni del régimen del Fondo de Previsión para Inversiones.

Finalmente indicar que, con efectos 1 de enero de 2015, la disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 ha sido modificado por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20) para establecer que las cantidades no deducidas (incluidos los saldos de las deducciones pendientes de aplicación a 1 de enero de 2015) se podrán aplicar, respetando los límites que les resulten de aplicación, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos.

(2) De acuerdo con el artículo 94.1.a) Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE del 8) los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

No obstante, existe una excepción ya que de acuerdo con lo establecido en las disposición adicional decimotercera de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, añadida, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20) debe tenerse en cuenta que el porcentaje de la deducción por actividades de innovación tecnológica que se realicen en Canarias y cumplan los criterios establecidos en el apartado 2 del artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, será del 45 por 100, sin que le resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 94.1.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

En el caso de la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad los porcentajes son del 15 por 100 de las inversiones o del importe satisfecho en concepto de gastos. Si bien el porcentaje podrá ser del 10 por 100 cuando cumpliéndose los requisitos exigidos en el artículo 27 bis de la Ley 19/1994 el importe neto de la cifra de negocios no exceda de 50 millones de euros y la mencionada plantilla media sea inferior a 250 personas.

(3) De acuerdo con el artículo 94.1.b) Ley 20/1991, de 7 de junio de 1991, el límite conjunto sobre la cuota será siempre superior en un 80 por 100 al que se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

Este límite conjunto sobre la cuota es independiente del que corresponda por las inversiones acogidas al Régimen General de deducciones y a los restantes Regímenes Especiales recogidos en el anexo A.3) de la declaración. La aplicación del límite del 90 por 100 está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para el límite del 50 por 100 que se comenta en la nota (9), del cuadro de la página 583 y s. de este Capítulo.

No obstante lo anterior, la deducción por inversiones en territorios de África Occidental y por gastos de propaganda y publicidad del artículo 27 bis de la Ley 19/1994 si está sometida a los límites establecidos en el artículo 39.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Notas al cuadro *(continuación)*:

(3) Continuación

En el caso de la deducción inversiones en adquisiciones de activos fijos tiene un límite independiente del 50 por 100 de la citada cuota.

Este límite de la deducción por inversiones en Canarias en activos fijos nuevos se aplica, de acuerdo con la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2015, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, sobre la totalidad de la cuota íntegra y no únicamente sobre la parte de la misma que corresponda a rendimientos de las actividades económicas desarrolladas en Canarias.

3.2. Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Art. 26 Ley 19/1994)

Cuantía de la deducción

El 50 por 100 de la parte de la cuota íntegra minorada, en su caso, en el importe de la deducción por la Reserva para Inversiones en Canarias, en la parte que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por los beneficiarios de la deducción.

Requisitos

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que los bienes corporales producidos en Canarias deriven del ejercicio de actividades agrícolas, ganaderas, industriales y pesqueras, siempre que, en este último caso, la pesca de altura se desembarque en los puertos canarios y se manipule o transforme en el archipiélago.
- Que los contribuyentes estén domiciliados en Canarias. Si los contribuyentes están domiciliados en otros territorios, deben dedicarse a la producción de los bienes anteriormente señalados en Canarias mediante sucursal o establecimiento permanente.
- Que determinen sus rendimientos en régimen de estimación directa.
- Que los rendimientos netos con derecho a bonificación sean positivos.

- ***Atención:*** *téngase en cuenta que la bonificación regulada en el artículo 26 de la Ley 19/1994, no es de aplicación a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, propios de actividades de construcción naval, fibras sintéticas, industria del automóvil, siderurgia e industria del carbón.*

3.3. Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Art. 27 Ley 19/1994)

Cuantía y límite de la deducción

La cuantía de esta deducción es variable y se determina aplicando el tipo medio de gravamen (suma de los tipos medios de gravamen general y autonómico, casillas ***[0534]*** y ***[0534]*** de la página 16 de la declaración) a las dotaciones que de los rendimientos netos de explotación del ejercicio se destinen a la Reserva para inversiones en Canarias, prevista en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias. [9]

Límite de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder del 80 por 100 de la parte de la cuota íntegra** que proporcionalmente corresponda a la cuantía de los rendimientos netos de explotación que provengan de establecimientos situados en Canarias.

[9] Véase también el Real Decreto 1758/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en materias referentes a los incentivos fiscales en la imposición indirecta, la reserva para inversiones en Canarias y la Zona especial canaria (BOE de 16 de enero de 2008).

En tributación conjunta el límite máximo de la deducción se aplica individualmente a cada uno de los cónyuges, si ambos tuvieran derecho a la deducción, sin que como resultado de esta aplicación pueda resultar una deducción superior al 80 por 100 de la cuota íntegra.

Requisitos para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de esta deducción deben cumplirse los requisitos que a continuación se comentan y que se recogen en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio.

- **Que el contribuyente determine los rendimientos netos de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa** y que dichos rendimientos provengan de actividades realizadas mediante establecimientos situados en Canarias.
- **Que la Reserva para Inversiones figure contabilizada de forma separada**, y que no se disponga de ella en tanto que los bienes en que se haya materializado deban permanecer en la empresa.
- **Que las cantidades destinadas a dicha reserva se materialicen en el plazo máximo de tres años**, contados desde la fecha de devengo del impuesto correspondiente al ejercicio en que se ha dotado la misma, en la realización de alguna de las inversiones que se detallan en el artículo 27.4 de la Ley 19/1994 (BOE del 30).

Las inversiones relacionadas en el citado precepto son, en síntesis, las siguientes:

Artículo 27.4.A: Inversiones iniciales consistentes, entre otras, en la adquisición de elementos patrimoniales **nuevos** del activo fijo material o inmaterial como consecuencia de:

- La creación de un establecimiento.
- La ampliación de un establecimiento.
- La diversificación de la actividad de un establecimiento para la elaboración de nuevos productos.
- La transformación sustancial en el proceso de producción de un establecimiento.

También tienen la consideración de iniciales las inversiones en suelo, edificado o no, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el citado precepto legal.

Artículo 27.4.B: Creación de puestos de trabajo relacionada de forma directa con las inversiones previstas en la letra A), que se produzca dentro de un período de seis meses a contar desde la fecha de entrada en funcionamiento de dicha inversión y cumplan determinados requisitos de incremento de plantilla.

Artículo 27.4.B bis: Creación de puestos de trabajo efectuada en el período impositivo que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguno de los requisitos establecidos en la letra B del artículo 27, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones a la Reserva efectuadas por el contribuyente en el periodo impositivo.

Artículo 27.4.C: Adquisición de elementos patrimoniales del activo fijo material o intangible que no pueda ser considerada como inversión inicial por no reunir alguna de las condiciones establecidas en la letra A) anterior, así como la inversión en activos que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, así como aquellos gastos de investigación y desarrollo que reglamentariamente se determinen.

Artículo 27.4.D: La suscripción de los siguientes títulos:

1º Acciones o participaciones en el capital emitidas por sociedades como consecuencia de su constitución o ampliación de capital que desarrollen en el archipiélago su actividad, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el citado precepto legal.

2º Acciones o participaciones en el capital emitidas por entidades de la Zona Especial Canaria como consecuencia de su constitución o ampliación de capital, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones legalmente establecidos.

3º Cualquier instrumento financiero emitido por entidades financieras siempre que los fondos captados con el objeto de materializar la Reserva sean destinados a la financiación en Canarias de proyectos privados, cuyas inversiones sean aptas de acuerdo con lo regulado en este artículo, siempre que las emisiones estén supervisadas por el Gobierno de Canarias, y cuenten con un informe vinculante de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

4º Títulos valores de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones Locales canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos, siempre que la misma se destine a financiar inversiones en infraestructura y equipamiento o de mejora y protección del medio ambiente en el territorio canario, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

5º Títulos valores emitidos por organismos públicos que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio.

6º Títulos valores emitidos por entidades que procedan a la construcción o explotación de infraestructuras o equipamientos de interés público para las Administraciones públicas en Canarias, una vez obtenida la correspondiente concesión administrativa o título administrativo habilitante, cuando la financiación obtenida con dicha emisión se destine de forma exclusiva a tal construcción o explotación, con el límite del 50 por 100 de las dotaciones efectuadas en cada ejercicio y en los términos que se prevean reglamentariamente. La emisión de los correspondientes títulos valores estará sujeta a autorización administrativa previa por parte de la Administración competente para el otorgamiento del correspondiente título administrativo habilitante.

- **Que los elementos patrimoniales en que se materialice la inversión estén situados o sean recibidos en el archipiélago canario**, que sean utilizados en el mismo, que estén afectos y sean necesarios para el desarrollo de las actividades económicas del contribuyente, salvo en el caso de los que contribuyan a la mejora y protección del medio ambiente canario.

- **Que los activos** en que se haya materializado la reserva para inversiones relacionadas en las letras A y C del artículo 27.4 de la Ley 29/1994, así como los adquiridos en virtud de lo dispuesto en la letra D del citado apartado 4 del artículo 27, todas ellas anteriormente comentadas, **permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente durante cinco años como mínimo**, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya por su valor neto contable, en el plazo de 6 meses desde su baja en el balance que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. En el caso de adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

Los contribuyentes que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de inmovilizado podrán disfrutar de la reserva para inversiones, siempre que no exista vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 18.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Tratándose de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, deberán cumplirse los requisitos establecidos en el cuarto párrafo del apartado 8 del artículo 27 de la citada Ley 19/1994, de 6 de julio.

- ***Importante:*** *el artículo único.Uno del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20) derogó el apartado 10 del artículo 27 de la Ley 19/1994, por lo que ya no es necesario que el contribuyente presente por vía telemática el plan de inversión dentro de los plazos de declaración del impuesto en el que se practique la deducción correspondiente a la reserva para inversiones en Canarias y a través del formulario que figuraba en la página de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.*

Incompatibilidades

Esta deducción es incompatible, para los mismos bienes y gastos, con la deducción para inversiones del artículo 68.2 de la Ley IRPF, con las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades reguladas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

Inversiones anticipadas de futuras dotaciones

De acuerdo con lo establecido en el artículo 27.11 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, los contribuyentes pueden llevar a cabo inversiones anticipadas, que se considerarán como materialización de la reserva para inversiones que se dote con cargo a beneficios obtenidos en el período impositivo en el que se realiza la inversión o en los tres posteriores, siempre que se cumplan los restantes requisitos exigidos en el mismo. La citada materialización y su sistema de financiación se comunicará conjuntamente con la declaración del IRPF del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

Información a suministrar en la declaración del IRPF

La información sobre dotaciones y materializaciones efectuadas en 2018 de la reserva para inversiones en Canarias correspondiente a los ejercicios 2015 a 2018 e inversiones anticipadas de futuras dotaciones se suministrará con arreglo al desglose contenido en el epígrafe correspondiente del anexo A.2) de la declaración de la siguiente forma:

a) Dotaciones y materializaciones efectuadas en 2018.

- Casillas ***[0735], [0738], [0742] y [0746].***

Se indicará el importe de las dotaciones correspondientes a cada uno de los ejercicios 2015 a 2017.

- Casillas ***[0736], [0739], [0743], [0747] y [0750].***

Se indicará el importe de las materializaciones efectuadas con cargo a la dotación previamente declarada en las inversiones previstas en las letras A, B, B bis y D 1º del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- Casillas ***[0737], [0740], [0744], [0748] y [0751]***.

Se indicará el importe de las materializaciones efectuadas con cargo a la dotación previamente declarada en las inversiones previstas en las letras C y D 2º a 6º del artículo 27.4 de la Ley 19/1994.

- Casillas ***[0741], [0745] y [0749]***.

Se indicará el importe de cada una de las dotaciones previamente declaradas que se encuentre pendiente de materializar a 31 de diciembre de 2018.

b) Inversiones anticipadas de futuras dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias, efectuadas en 2017.

La información se efectuará con arreglo al siguiente desglose:

- Casilla ***[0750]***.

Se indicará el importe de las inversiones efectuadas en 2018 en concepto de materialización anticipada de futuras dotaciones en las previstas en el **artículo 27.4. A, B, B bis y D 1º**, Ley 19/1994.

- Casilla ***[0751]***.

Se indicará el importe de las inversiones efectuadas en 2018 en concepto de materialización anticipada de futuras dotaciones en las previstas en el **artículo 27.4. C y D 2º a 6º**, Ley 19/1994.

Deducciones por incentivos y estímulos a la inversión empresarial en actividades económicas en estimación objetiva

(Arts. 68.2 y 69.2 Ley IRPF)

Cuando se trate de contribuyentes que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades sólo les serán de aplicación cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método.

Durante el ejercicio 2018 no se ha establecido reglamentariamente la aplicación de ninguno de estos incentivos.

Deducciones por donativos y otras aportaciones

1. Donativos realizados a entidades incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

(Arts. 68.3, 69.1 Ley IRPF; 69.2 Reglamento)

1.1. En general, donativos y donaciones Entidades beneficiarias del mecenazgo

- Dan derecho a la deducción los donativos, las donaciones y aportaciones realizados por el contribuyente a cualquiera de las entidades que a continuación se relacionan: [(10)]

  a) Las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

  b) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo siempre que tengan la forma jurídica de Fundación o Asociación.

  c) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.

  d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.

---

(10) Véanse los artículos 2 y 16 y las disposiciones adicionales quinta, sexta, séptima, octava, novena, décima, decimoctava y decimonovena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

f) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

g) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

h) El Instituto Cervantes.

i) El Institut Ramón Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

j) Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

k) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

l) La Obra Pía de los Santos Lugares.

m) Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Casa de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.

n) Las fundaciones propias de entidades religiosas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas que cumplan los requisitos de las entidades sin fines lucrativos establecidos en la Ley 49/2002.

ñ) Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede y las entidades de otras iglesias, confesiones o comunidades religiosas, que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

o) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

p) El Museo Nacional del Prado.

q) El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

Conceptos deducibles y base de la deducción

Las modalidades de donaciones que dan derecho a la deducción y la base de la misma son las siguientes:

- **Donativos dinerarios**. La base de la deducción está constituida por el importe del donativo.

- **Donativos o donaciones de bienes o derechos**. La base de la deducción será el valor contable que los citados bienes o derechos tuviesen en el momento de su transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

- **Cuotas de afiliación a asociaciones, distintas de los partidos políticos, que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura**. La base de la deducción está constituida por el importe de las cuotas.

- **Constitución del derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizadas sin contraprestación**. En estos supuestos, la base de deducción estará constituida por:

  a) Usufructo sobre bienes inmuebles. El 2 por 100 del valor catastral del inmueble cada año de duración del usufructo, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

  b) Usufructo sobre valores. El importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.

c) Usufructo sobre otros bienes o derechos. El importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero en cada ejercicio al valor del usufructo en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

- **Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español o de bienes culturales de calidad garantizada.** En ambos supuestos, la base de la deducción será la valoración efectuada al efecto por la Junta de calificación, valoración y exportación.

▪ ***Importante:*** *el valor determinado de acuerdo con las reglas anteriores tiene como límite máximo el valor normal de mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.*

Porcentajes de deducción

Los contribuyentes tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al **conjunto de donativos**, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior, la siguiente escala aplicable durante el período impositivo 2018 (11):

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros Resto base de deducción	75 30
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	35

Tipo incrementado por reiteración de las donaciones a una misma entidad

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por 100.

▪ ***Atención:*** *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0723]*** *del anexo A.2) de la declaración.*

1.2 Donativos, donaciones y aportaciones a las actividades prioritarias de mecenazgo

Porcentajes y límite aplicable

- Cuando se trate de cantidades donadas o satisfechas a las entidades anteriormente relacionadas y que se destinen por las mismas a la **realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo, los porcentajes anteriores se elevaran en cinco puntos porcentuales** (12), es decir:

(11) Véase el artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

(12) Véase el artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y la disposición adicional septuagésima primera.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros Resto base de deducción	80 35
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	40

- ***Atención:*** *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0722]*** *del anexo A.2) de la declaración.*

Actividades prioritarias de mecenazgo en 2018

Las actividades prioritarias de mecenazgo en el ejercicio 2018, son las siguientes: (13)

1.ª Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

2.ª Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto "España Compite: en la Empresa como en el Deporte" con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.

Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en este en este apartado tendrán el **límite de 50.000 euros anuales para cada aportante**.

3.ª Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.

4.ª Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.

5.ª Las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado

6.ª La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

7.ª Los proyectos y actuaciones de las Administraciones públicas dedicadas a la promoción de la Sociedad de la Información y, en particular, aquellos que tengan por objeto la prestación de los servicios públicos por medio de los servicios informáticos y telemáticos a través de Internet.

8.ª Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.

9.ª Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con éstas.

(13) Véase la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

10.ª La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) aprobado el 7 de octubre de 2014 por el Consejo de Política Científica, Tecnológica y de Innovación y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

11.ª La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación para el período 2013-2020 y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Economía y Empresa.(14)

12.ª El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

13.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.

14.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.

15.ª Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.

16.ª Las actividades de promoción educativa en el exterior recogidas en el Real Decreto 1027/1993, de 25 de junio, por el que se regula la acción educativa en el exterior.

17.ª Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas "Oportunidad al Talento", así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural "Cambio de Sentido" y la Exposición itinerante "El Mundo Fluye".

18.ª Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del perro guía en el marco del "Treinta Aniversario de la Fundación ONCE del Perro Guía".

19.ª Las actividades que se lleven a cabo en aplicación del "Pacto Iberoamericano de Juventud".

20.ª Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para huérfanos de la violencia de género (Fundación Mujeres).

21.ª Los programas y actividades relacionadas con la celebración de los siguientes acontecimientos, siempre que hayan sido aprobados por el respectivo Consorcio (15):

"Juegos del Mediterráneo de 2018"

"200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real

VIII Centenario de la Universidad de Salamanca"

"Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar"

---

(14) Véase el Real Decreto 355/2018, de 6 de junio, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales (BOE del 7).

(15) Véase el artículo 27.3.Segundo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y la Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público (BOE del 2 de febrero) que contiene las reglas aplicables.

"Programa Universo Mujer"

"Barcelona Equestrian Challenge"

"Women's Hockey World League Round 3 Events 2015"

"II Centenario del Museo Nacional del Prado"

"20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la Societat dAccionistes"

"Foro Iberoamericano de Ciudades"

"Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025"

"Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017"

"Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza"

"Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018"

"Centenario del nacimiento de Camilo José Cela"

"Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar"

"Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base"

"Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida"

"75 Aniversario de William Martin; El legado inglés"

Evento de la salida desde la ciudad de Alicante de la vuelta al mundo a vela "Alicante 2017"

"Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020"

"25 Aniversario de la Casa América"

"World Roller Games Barcelona 2019"

"Madrid Horse Week 17/19"

"La Liga World Challenge"

"V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano"

"25 aniversario de la declaración por la Unesco de Mérida como Patrimonio de la Humanidad"
"Campeonatos del Mundo de Canoa 2019"

"250 Aniversario del Fuero de Población de 1767 y Fundación de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía"

"IV Centenario del nacimiento de Bartolomé Esteban Murillo"

"Numancia 2017"

"PHotoEspaña. 20 aniversario"

"IV Centenario de la Plaza Mayor de Madrid"

"XXX Aniversario de la Declaración de Toledo como Ciudad Patrimonio de la Humanidad"

"VII Centenario del Archivo de la Corona de Aragón"

"Lorca, Aula de la Historia"

"Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)"

"Plan 2020 de Apoyo a los Nuevos Creadores Cinematográficos y a la conservación y difusión de la historia del cine español"

"40 Aniversario del Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro"

"I Centenario del Parque Nacional de Ordesa y Monte Perdido"

"I Centenario del Parque Nacional de los Picos de Europa"

"75º Aniversario de la Escuela Diplomática"

"Teruel 2017. 800 Años de los Amantes"

"40 Aniversario de la Constitución Española"

"50° aniversario de Sitges-Festival Internacional de Cine Fantástico de Catalunya"

"Beneficios fiscales aplicables al 50 aniversario de la Universidad Autónoma de Madrid" "Año Hernandiano 2017"

"Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025"

"50 Edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona"

"Centenarios del Real Sitio de Covadonga"

"Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019"

"Andalucía Valderrama Masters"

"La Transición: 40 años de Libertad de Expresión"

"Barcelona Mobile World Capital"

"Ceuta y la Legión, 100 años de unión"

"Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019"

"Bádminton World Tour"

"Nuevas Metas"

"Logroño 2021, nuestro V Centenario

"Año Santo Jacobeo 2021"

"VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021"

"Deporte Inclusivo"

España, Capital del Talento Joven"

"Conmemoración del Centenario de la Coronación de Nuestra Señora del Rocío (1919-2019)"

"Traslado de la Imagen de Nuestra Señora del Rocío desde la Aldea al Pueblo de Almonte" "Año Europeo del Patrimonio Cultural (2018)"

Enfermedades "Neurodegenerativas 2020. Año Internacional de la Investigación e Innovación"

"Camino de la Cruz de Caravaca"

XXV "Aniversario de la Declaración por la UNESCO del Real Monasterio de Santa María de Guadalupe como Patrimonio de la Humanidad"

"Automobile Barcelona 2019"

Ejemplo:

Don S.M.A. ha realizado durante 2018 las siguientes donaciones:

- A la ONG "TT" incluida en el ámbito de la Ley 49/2002 a la que con anterioridad no habían efectuado donación alguna, la cantidad de 1.000 euros.

- A la fundación "XX" incluida en el ámbito de la Ley 49/2002 a la que se ha efectuado donaciones por el mismo importe los dos últimos años la cantidad de 1.000 euros para actividades prioritarias de mecenazgo

Determinar el importe de la deducción:

Solución:

Base de deducción (1.000 + 1.000)... 2.000,00

Importe de la de la deducción por donativos.............................. 767,50

a) Donaciones a la ONG "TT" (1.000 euros) **(1)**

150 euros al 75% 112,50

850 al 30% 255,00

Solución (continuación):

b) Donaciones a la fundación "XX" (1.000 euros) **(2)**

1.000 euros al 40%	400,00
Total	767,50

Notas:

(1) A los 1.000 euros donados por primera vez a la ONG "TT" que no han sido destinados a actividades y programas prioritarios de mecenazgo se les aplican los porcentajes previstos en el artículo 19 de la Ley 49/2002 para cantidades donadas (75% sobre los primeros 150 euros y 30% sobre el importe restante).

(2) A los 1.000 euros donados a la fundación "XX con destino a actividades y programas prioritarios de mecenazgo se aplica el porcentaje del 35 por 100 previsto en el artículo 19 de la Ley 49/2002 para los supuestos en los que el contribuyente ha realizado donaciones por importe o valor igual o superior, a la misma entidad, en los dos ejercicios anteriores, elevado en cinco puntos porcentuales al ir destinado a actividades y programas prioritarios de mecenazgo (35% + 5% = 40%).

2. Donativos realizados a entidades no incluidas en el ámbito de la Ley 49/2002

Porcentajes y límite aplicable

Dan derecho a **deducción del 10 por 100** las cantidades donadas a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

- ***Atención:*** *el importe de esta deducción se consignará en la casilla* ***[0724]*** *del anexo A.2) de la declaración.*

3. Aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores

Dan derecho a **una deducción del 20 por 100** las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores.

La base máxima de esta deducción será de **600 euros anuale**s y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

El importe de esta deducción se consignará en la casilla ***[0725]*** del anexo A.2) de la declaración.

4. Requisitos comunes de las deducciones por donativos, donaciones y aportaciones

Como requisito común de carácter general, para tener derecho a practicar deducciones por cualquiera de los conceptos enumerados anteriormente, deberá acreditarse la **efectividad de la donación realizada**.

- En particular, **las deducciones por razón de donativos, donaciones y aportaciones deducibles, realizadas al amparo del régimen de deducciones establecido por la Ley 49/2002** habrán de acreditarse mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, en la que, además del número de identificación fiscal del donante y de la entidad, se haga constar lo siguiente[16]:

---

(16) Véase el artículo 24 de la Ley 49/2002.

1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la mencionada ley.
2. Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
3. Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado, cuando no se trate de donativos en dinero.
4. Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones. A este respecto cabe señalar que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos (BOE del 5), las donaciones realizadas conforme a lo dispuesto en dicha Ley tienen carácter irrevocable.

- **La aplicación de la deducción por aportaciones efectuadas a los partidos políticos** está condicionada, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la citada Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, a que el contribuyente disponga del documento acreditativo de la aportación, donación o cuota satisfecha al partido político perceptor.

  ■ ***Importante:*** *en el caso de que, una vez efectuada la donación, ésta fuese revocada posteriormente, en la declaración del período impositivo en que dicha revocación se produzca deberán ingresarse las cantidades correspondientes a los beneficios fiscales disfrutados, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

- Por último, las **entidades beneficiarias de donativos que dan derecho a la deducción del 10 por 100** deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes [17]:

  a) Nombre y apellidos.

  b) Número de identificación fiscal.

  c) Importe del donativo.

  d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

5. Límite aplicable (Art. 69.1 Ley IRPF)

La base de la deducción por donativos, donaciones y otras aportaciones no podrá superar, con carácter general e**l 10 por 100 de la base liquidable del ejercicio.**

No obstante lo anterior, la base de la **deducción por donativos, donaciones y aportaciones destinados a la realización y desarrollo de actividades y programas prioritarios de mecenazgo** anteriormente relacionados en el punto 1.2 anterior, **podrá alcanzar el 15 por 100 de la base liquidable del ejercicio.**

La base liquidable del ejercicio está constituida por la suma de las casillas ***[0505]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración.

(17) Véase el artículo 69.2 del Reglamento del IRPF.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla

(Arts. 68.4 Ley IRPF y 58 Reglamento)

La aplicación de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla presenta diferentes modalidades en función de que el contribuyente resida o no en Ceuta o Melilla y, tratándose de contribuyentes residentes en dichas ciudades, en función de que el período de residencia sea inferior o igual o superior a 3 años. En consecuencia, la deducción presenta las siguientes modalidades:

a) Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo inferior a tres años

En este supuesto, la deducción consiste, desde el 1 de enero de 2018, en el **60 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica** que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años

Los contribuyentes que hayan residido en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, **podrán aplicar la misma deducción también por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades**. Para ello, es preciso que se cumpla el siguiente requisito:

- **Que, al menos, la tercera parte del patrimonio neto del contribuyente**, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, **esté situado en Ceuta o Melilla**.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que pueden gozar de la deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

- ***Novedad 2018:*** *la deducción se incrementa del 50 al 60 por 100, tanto para los contribuyentes residentes en Ceuta y Melilla durante un plazo no inferior a tres años, como para los que con residencia habitual durante un plazo inferior a tres años hubieran obtenido rentas en dichos territorios.*

Se consideran obtenidas en Ceuta o Melilla, a estos efectos, las rentas siguientes

- **Los rendimientos del trabajo**, cuando deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios y, en particular, las prestaciones por desempleo y las reguladas en el artículo 17.2.a) de la Ley del IRPF (pensiones y haberes pasivos, prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades, planes de pensiones, contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social que originen rendimientos del trabajo de acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo, planes de previsión asegurados y las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de previsión social empresarial y de los seguros de dependencia).

- **Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles** situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

- **Los rendimientos que procedan del ejercicio de actividades económicas** efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla. A estos efectos, tienen la consideración de actividades económicas efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o suponga la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

Se estima que no concurren esas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 33.4 y 5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28).

- **Las ganancias patrimoniales** que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla o de bienes muebles situados en dichos territorios.

- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se hallen invertidos en dichos territorios y allí se generen las rentas correspondientes.

- **Los rendimientos del capital mobiliario** procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, cuando el objeto del arrendamiento esté situado en Ceuta o Melilla y se utilice efectivamente en dichos territorios.

- **Las rentas procedentes de sociedades** que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [(18)], en los siguientes supuestos:

1.º Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

2.º Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos deberán identificarse las reservas procedentes de rentas a las que hubieran resultado de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Para identificar las reservas procedentes de estas rentas las entidades que obtengan rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 33.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales la información que determina el artículo 58.2 del Reglamento del IRPF:

- **Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas** en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

c) Contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla

Los contribuyentes no residentes en Ceuta o Melilla podrán deducir el **60 por 100 de la parte de la suma de las cuotas íntegras** estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

- ***Importante:*** *en ningún caso se puede aplicar la deducción, en esta modalidad, sobre las siguientes rentas:*

(18) El artículo 33 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades establece para los contribuyentes del citado impuesto una bonificación del 50 por 100 en la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios. El apartado 6 del citado artículo 33 de la LIS determina que las entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a 3 años, podrán aplicar la bonificación prevista en dicho artículo 33 por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades en los períodos impositivos que finalicen una vez transcurrido el citado plazo cuando, al menos, la mitad de sus activos estén situados en aquellas. No obstante, quedan exceptuadas de lo previsto en este apartado las rentas que procedan del arrendamiento de bienes inmuebles situados fuera de dichos territorios. El importe máximo de rentas con derecho a bonificación será el de las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.

- *Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla.*
- *Los rendimientos del trabajo.*
- *Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.*
- *Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.*

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla **no podrá superar** en ningún caso el **60 por 100** de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica del impuesto.

- ***Atención:*** *el importe total de la deducción por razón de las rentas obtenidas en Ceuta o en Melilla se consignará en la casilla **[0727]** del anexo A.2) de la declaración.*

Ejemplo:

Don M.V.C., soltero y sin hijos, trasladó su residencia de Cádiz a Ceuta el 20 de agosto de 2016, residiendo en esta ciudad desde dicha fecha. Durante el ejercicio 2018 ha obtenido las siguientes rentas:

- Rendimiento neto reducido del trabajo	31.000,00
- Rendimiento neto reducido de capital mobiliario	500,00
- Rendimiento neto reducido de capital inmobiliario	3.200,00
- Ganancia patrimonial reducida imputable a 2018	20.000,00

Los rendimientos netos del trabajo proceden de su relación laboral con una empresa situada en Ceuta. Los rendimientos del capital mobiliario corresponden a intereses de cuentas de entidades financieras situadas en Ceuta. Por su parte, los rendimientos de capital inmobiliario corresponden a un piso de su propiedad situado en Cádiz y que estuvo alquilado desde el 1 de enero de 2018 a 30 de septiembre de dicho año. El día 1 de octubre de 2018 procedió a la venta de dicho piso obteniendo como consecuencia de la transmisión una ganancia patrimonial reducida de 20.000 euros.

Determinar el importe de la deducción por las rentas obtenidas en Ceuta en el ejercicio 2018.

Solución:

Nota previa: al haber residido en Ceuta durante un plazo inferior a tres años, la deducción por rentas obtenidas en Ceuta únicamente podrá aplicarse sobre las cuotas íntegras, estatal y autonómica, que proporcionalmente correspondan a las rentas obtenidas en Ceuta (rendimientos netos del trabajo y rendimientos netos del capital mobiliario).

Base imponible general y base liquidable general (31.000 + 3.200)	34.200,00
Base imponible del ahorro y base liquidable del ahorro (20.000 + 500)	20.500,00
Mínimo personal y familiar	5.550,00

1. Cuota íntegra correspondiente a la base liquidable general

1.1º. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (34.200,00)

Escala general	
Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto 14.000,00 al 15%	2.100,00
Cuota 1	4.212,75
Escala autonómica	
Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto 14.000,00 al 15%	2.100,00
Cuota 2	4.212,75

Solución (continuación):

1.2º. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar

Escala general 5.550 al 9,50%	527,25
Cuota 3	527,25
Escala autonómica: 5.550 al 9,50%	527,25
Cuota 4	527,25

1.3º. Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica

Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 4.212,75 – 527,25	3.685,50
Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 4.212,75 – 527,25	3.685,50

2. Cuota correspondiente a la base liquidable del ahorro (20.500,00)

Gravamen estatal

Hasta 6.000,00	570,00
Resto 14.500,00 al 10,50%	1.522,50
Cuota gravamen estatal	2.092,50

Gravamen autonómico

Hasta 6.000,00	570,00
Resto 14.500,00 al 10,50%	1.522,50
Cuota gravamen autonómico	2.092,50

3. Determinación de las cuotas íntegras

- Parte estatal (3.685,50 + 2.092,50)	5.778,00
- Parte autonómica (3.685,50 + 2.092,50)	5.778,00

4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla (1)

- Parte estatal (60 por 100)	2.035,01
- Parte autonómica (60 por 100)	2.035,01

5. Cuota líquida

- Parte estatal (5.778,00 – 2.035,01)	3.742,99
- Parte autonómica ((5.778,00 – 2.035,01)	4.107,68

(1) La deducción correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta incluidas en la base liquidable general se determina utilizando la siguiente fórmula:

$$60\% \times \frac{\text{Cuota íntegra general}}{\text{Base liquidable general}} \times \text{Base liquidable general obtenida en Ceuta}$$

En nuestro ejemplo, es 60% [(3.685,50 + 3.685,50) ÷ 34.200 x 31.000] = 4.008,78

La deducción correspondiente a las rentas obtenidas en Ceuta incluidas en la base liquidable del ahorro se determina utilizando la siguiente fórmula:

$$60\% \times \frac{\text{Cuota íntegra del ahorro}}{\text{Base liquidable del ahorro}} \times \text{Base liquidable del ahorro obtenida en Ceuta}$$

En nuestro ejemplo, es 60% [(2.092,50 + 2.092,50) ÷ 20.500 x 500] = 61,24

Total deducción por rentas obtenidas en Ceuta (4.008,78 + 61,24) = 4.070,02 euros, importe que debe distribuirse al 50 por 100 en la parte estatal y la parte autonómica, de acuerdo con lo que establecen los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF.

Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

(Arts. 68.5 y 69.1 Ley IRPF)

Cuantía y conceptos deducibles

El 15 por 100 de las inversiones o gastos realizados en el ejercicio por los siguientes conceptos:

- **Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español**, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción.

La base de esta deducción en esta modalidad está constituida por la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

- **Conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural** conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas.

- **Rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas**, así como la **mejora de infraestructuras** de su propiedad, situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

La relación de ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco se contienen en el Anexo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24).

Requisitos adicionales

Adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español. Es preciso que los mismos permanezcan en el territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

Inversiones o gastos en Bienes de Interés Cultural. La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de las exigencias establecidas en la normativa del Patrimonio Histórico Español del Estado y de las Comunidades Autónomas, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Límite aplicable

La base de la deducción por actuaciones para la protección del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial **no podrá superar el 10 por 100 de la base liquidable del ejercicio**.

La base liquidable del ejercicio está constituida por la suma de las casillas ***[0505]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración.

▪ ***Atención:*** *el importe de la deducción por Inversiones y gastos para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes situados en España declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO se consignará en la casilla **[0726]** del anexo A.2) de la declaración.*

Deducción por alquiler de la vivienda habitual: Régimen transitorio

Introducción

La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del día 28) ha suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2015, la deducción por alquiler de la vivienda habitual.

No obstante, para los contribuyentes que venían deduciéndose por alquiler con anterioridad se introduce un régimen transitorio que les permite seguir disfrutando de la deducción en los mismos términos y con las mismas condiciones existentes a 31 de diciembre de 2014.

Régimen transitorio (Disposición transitoria decimoquinta Ley IRPF)

¿A quiénes se aplica el régimen transitorio?

Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual los contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

- Que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

  El contribuyente tendrá derecho a la deducción por alquiler de vivienda habitual durante los periodos impositivos en los que, como consecuencia de su prórroga, se mantenga la vigencia del contrato de arrendamiento celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

  No obstante, la suscripción de un nuevo contrato de arrendamiento sobre la misma vivienda habitual a la finalización del contrato inicial o para modificar las condiciones pactadas, entre otras, el precio del alquiler, se considera, a los exclusivos efectos de la aplicación del régimen transitorio, como continuación del anterior, por lo que no impedirá el derecho a seguir practicando la deducción.

  De igual modo se considerará, a los exclusivos efectos de la aplicación del régimen transitorio, como continuación del anterior la suscripción de un nuevo contrato de arrendamiento en los supuestos de cambio de arrendador por transmisión de la vivienda, tales como sustitución del antiguo arrendador por su heredero por causa de fallecimiento del primero, compraventa o dación en pago.

- Que hubieran tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

  Se aplicará el régimen transitorio si el contrato se celebró con anterioridad a 2015 aunque en 2014 y/o ejercicios anteriores no se haya aplicado la deducción por alquiler de vivienda habitual pese a haberse cumplido los requisitos para su aplicación.

Cómo se aplica la deducción en el régimen transitorio

La disposición transitoria decimoquinta de la Ley de IRPF mantiene, para los contribuyentes que tengan derecho al régimen transitorio, la aplicación de la regulación contenida en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción (Arts. 67.1, 68.7 y 77.1 Ley del IRPF, redacción a 31-12-2014)

Sin perjuicio de la deducción por alquiler de vivienda habitual que, en su caso, hubiese aprobado cada Comunidad Autónoma para el ejercicio 2018, los contribuyentes podrán deducir **el 10,05 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo** por el alquiler de su vivienda habitual, **siempre que su base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales.**

La base imponible del contribuyente está formada por la suma de las cantidades consignadas en las casillas ***[0435]*** (base imponible general) y ***[0460]*** (base imponible del ahorro) de las páginas 13 y 14 de la declaración.

Base máxima de la deducción

La base máxima de esta deducción es de:

a) 9.040 euros anuales, cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales.

b) 9.040 – [1,4125 x (BI – 17.707,20)], cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107, 20 euros anuales.

Siendo BI la base imponible del contribuyente. Es decir, la suma de las cantidades reflejadas en las casillas ***[0435]*** (base imponible general) y ***[0460]*** (base imponible del ahorro) de las páginas 13 y 14 de la declaración.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la aplicación del régimen transitorio cuya base imponible, en los términos anteriormente comentados, sea igual o superior a 24.107,20 euros anuales, en tributación individual o en tributación conjunta, no podrán aplicar la presente deducción.*

Ejemplo:

Don M.A.V. tiene desde el ejercicio 2006 su vivienda habitual en alquiler y ha venido deduciéndose por este concepto en el IRPF. En el ejercicio 2018 ha satisfecho por este concepto al arrendador la cantidad de 6.900 euros anuales.

La base imponible general del contribuyente en el ejercicio 2018, que tributa de forma individual, ha ascendido a 21.500 euros y la base imponible del ahorro a 600 euros.

Determinar el importe de la deducción por el alquiler de la vivienda habitual en el ejercicio 2018.

Solución:

Cantidades satisfechas por el alquiler de la vivienda habitual 6.900,00

Base máxima de la deducción:

Al ser su base imponible superior a 17.707,20 euros, la base máxima de deducción se determinará restando de 9.040 euros el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Es decir: 9.040 – [1,4125 x (22.100 – 17.707,20)].. 2.835,17

Importe de la deducción: (2.835,17 x 10,05%) 284,93

El importe de la deducción así determinado se hará constar en las casillas ***[0562]*** y ***[0563]*** de la página 16 de la declaración consignando en cada una de ellas el 50 por 100 del total de la deducción. Es decir, 284,93 x 50% = 142,46.

Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

(Disposición adicional cuadragésima octava Ley IRPF)

Con efectos a partir de 1 de enero de 2018, en aras de adecuar nuestra normativa al Derecho de la Unión Europea, se establece una deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes integrantes de una unidad familiar en la que uno de sus miembros resida en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta. De esta forma se equipara la cuota a pagar del contribuyente residente en territorio español a la que hubiera soportado en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España.

Condiciones para su aplicación

Se aplica por aquellos contribuyentes que cumplan las siguientes condiciones:

- Que forme parte de una de las siguientes modalidades de unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de la Ley del IRPF:

  1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

  a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

  b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

  2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

- Que la unidad familiar esté formada por contribuyentes por el IRPF y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

- Que con el Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en el que resida cualquiera de los miembros de la unidad familiar exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

  Existe efectivo intercambio de información tributaria con aquellos países o territorios que no tengan la consideración de paraísos fiscales, a los que resulte de aplicación:

  a) un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, siempre que en dicho convenio no se establezca expresamente que el nivel de intercambio de información tributaria es insuficiente a los efectos de esta disposición;

  b) un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria; o

  c) el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

  No obstante lo anterior, reglamentariamente se podrán fijar los supuestos en los que, por razón de las limitaciones del intercambio de información, no exista efectivo intercambio de información tributaria.

Supuestos de exclusión de la aplicación de la deducción

No resultará de aplicación esta deducción cuando alguno de los miembros de la unidad familiar:

- Hubiera optado por tributar en el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley del IRPF.[19]
- Hubiera optado por tributar en el régimen previsto para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.[20]
- No disponga de número de identificación fiscal.

Cálculo de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra que corresponda a su declaración individual por el IRPF el resultado de las siguientes operaciones:

1.º Se suman las siguientes cantidades:

- Las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF, de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por el IRPF.
- Las cuotas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de miembros de la unidad familiar.

En la página siguiente se representa de forma gráfica esta operación 1ª

2.º Se determina la cuota líquida total que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente con el resto de los miembros de la unidad familiar (**C^2**).

Para dicho cálculo solamente se tendrán en cuenta, para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados en la unidad familiar que excedan de las rentas negativas obtenidas por estos últimos.

- ***Importante:*** *se entenderá, a estos exclusivos efectos, que todos los miembros de la unidad familiar son contribuyentes por el IRPF.*

3.º Se resta de la cuantía obtenida en el número 1.º (**C^1**) la cuota a que se refiere el número 2.º (**C^2**)

Cuando dicha diferencia sea negativa, la cantidad a computar será cero. Por tanto:

$C^1 - C^2$ es menor o igual que 0 → **No procede deducción**

$C^1 - C^2$ es mayor que 0 → **Procede deducción**

4.º Se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF, la cuantía prevista en el número 3.º de la forma siguiente:

- Se minorará la cuota íntegra estatal en la proporción que representen las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de la cuantía total prevista en el número 1.º, y

- El resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.

---

[19] El régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español se comenta en el Capítulo 2, páginas. "Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (Art. 93 Ley IRPF)" en la página 70 y ss.

[20] El régimen opcional de tributación por el IRPF de contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea se comenta en el Capítulo 2, páginas. 75 y ss.

Cuando sean varios los contribuyentes de este Impuesto integrados en la unidad familiar, esta minoración se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, de cada uno de ellos.

Esquema de operación 1ª

(+) Cuota íntegra estatal	(+) Cuota íntegra autonómica
(–) Deducciones del artículos 67 Ley del IRPF	(–) Deducciones del artículos 77 Ley del IRPF
50% Deducción por inversión en vivienda habitual	50% Deducción por inversión en vivienda habitual
100% Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación	
50% Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados de Patrimonio Mundial	50% Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados de Patrimonio Mundial
50% Deducción por donativos y otras aportaciones	50% Deducción por donativos y otras aportaciones
50% Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial	50% Deducción por incentivos y estímulos a la inversión empresarial
50% Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994)	50% Deducción por dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (Ley 19/1994)
50% Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994)	50% Deducción por rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias (Ley 19/1994)
50% Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla	50% Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla
50% Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio	50% Deducción por alquiler de la vivienda habitual. Régimen transitorio
	100% Deducciones autonómicas
= Cuota líquida previa estatal	**= Cuota líquida previa autonómica**

∑	**Cuota líquida previa estatal + Cuota líquida previa autonómica** **Cuota IRNR**
=	**Cuantía obtenida (C1)**

Ejemplo:

Unidad familiar integrada por los cónyuges don *"A"*, residente en España y doña *"B"*, residente durante 2018 en Alemania, con un grado de discapacidad reconocido del 40% y el hijo de los anteriores, don *"C"*, menor de 18 años, que convive con don A.R.M en España.

Determinar si procede o no la deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, y, en caso afirmativo, el importe que corresponde deducir en la cuota íntegra estatal y en la cuota íntegra autonómica de la declaración del IRPF, ejercicio 2018 por don *"A"* y, el hijo de éste, don *"C"*, teniendo en cuenta los siguientes datos:

- En la declaración de IRPF de 2018 de don *"A"* su cuota íntegra estatal asciende a 15.250 euros y su cuota íntegra autonómica a 16.000 euros teniendo derecho a deducciones generales de la cuota por importe de 1.550 euros
- En la declaración de IRPF de 2018 de don *"C"* la suma de sus cuotas íntegras, estatal y autonómica, ascienden a 300 euros, y no tienn derecho a deducción alguna.
- El miembro de la unidad familia no residente, doña *"B"* ingresó por la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese ejercicio 2018, la cantidad de 380 euros.
- La cuota líquida total que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente todos los miembros de la unidad familiar sería de 29.280 euros.

Solución:

Nota previa: Los datos numéricos utilizados en este ejemplo son simulados y tienen como única finalidad explicar la forma en que se calcula esta deducción y como se distribuye su importe cuando son varios los contribuyentes del IRPF integrados en la unidad familiar que tienen derecho a la misma. Por tanto, se advierte que las cantidades sobre cuotas íntegras y cuota líquida no coinciden con las que podrían resultar en un supuesto real.

1º. Cálculo de la deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en la UE/EEE

- **Suma de las siguientes cuotas:**

  Contribuyente don"A": Suma de cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones: (31.250 – 1.550) 29.700,00

  Contribuyente don "C" Suma de cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones (300 – 0) 300,00

  No residente doña "B" Cuota por el IRNR 380,00

  Cuantía total (C1): (29.700 + 300 + 380) 30.380,00

- **Cuantía de la cuota líquida si todos fueran residentes y tributaran conjuntamente (C2)** 29.280,00

  Diferencia (C1 -C2): (30.380 – 29.280) 1.100,00

Nota: Al ser la diferencia positiva (1.100) procede aplicar la deducción por este importe. Si dicha diferencia hubiese sido negativa, la cantidad a computar seria cero.

2º. Cálculo del importe total de la deducción que corresponde aplicar a cada residente, contribuyente del IRPF:

Suma de cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones de los contribuyentes don *"A"* y don *"B":* (29.700 + 300) 30.000,00

Importe que corresponde al contribuyente don *"A"*: (29.700 x 1.100 ÷ 30.000) 1.089,00

Importe que corresponde al contribuyente don *"C":* (300 x 1.100 ÷ 30.000) 11,00

Nota: El cálculo del importe de la deducción que corresponde aplicar a cada residente se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras minoradas en las deducciones.

3º. Importe de la deducción que se deducirá en la cuota íntegra estatal y en la cuota íntegra autonómica

- **Se calcula el porcentaje que representen las cuotas del IRNR respecto de la cuantía C1 y se aplica este porcentaje sobre la importe de la deducción que corresponde a cada residente.**

  Porcentaje cuota IRNR respecto **C1**: (380 ÷ 30.380) x 100 = 1,25%

  Parte que corresponde a don *"A"*: 1.089 x (1,25 ÷ 100) **(*)** 13,61

  Parte que corresponde a don *"C"*: 11 x (1,25 ÷ 100) **(*)** 0,14

  (*) Estos importes minorarán la cuota íntegra estatal

- **El resto se divide entre dos**

  Parte que corresponde a don *"A"*: (1.089 - 13,61) ÷ 2 **(**)** 537,70

  Parte que corresponde a don *"C"*: (11 - 0,14) ÷ 2 **(**)** 5,43

  (**) Estos importes minorarán **la cuota íntegra estatal y la cuota íntegra autonómica**

- **Importe de la deducción que minorará las cuotas íntegra estatal y autonómica**

  Don *"A"*:

  Importe que minora la cuota íntegra estatal (13,61 + 537,70) 551,31

  Importe que minora la cuota íntegra autonómica 537,69

  Don *"C"*:

  Importe que minora la cuota íntegra estatal (0,14 + 5,43) 5,57

  Importe que minora la cuota íntegra autonómica 5,43

Cumplimentación de la declaración por el contribuyente “A” (Anexo A.2 del Modelo D-100)

Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo

Cuota/s líquida/s estatal y autonómica de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por IRPF (casillas ([0545] + [0546]) - ([0547] - [0548] - [0549] - [0550] - [0551] - [0552] - [0553] - [0554] - [0555] - [0556] - [0557] - [0558] - [0559] - [0560] - [0561] - [0562] - [0563] - [0564]) de las autoliquidaciones de cada uno de ellos)	0728	30.000,00
Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en España en 2018 por el resto de miembros de la unidad familiar residentes en un Estado Miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	0729	380,00
Cuota líquida total si todos los miembros de la unidad familiar hubiesen tributado conjuntamente (*)	0730	29.280,00
Diferencia ([0728] + [0729] - [0730]) (Cuando esta diferencia sea negativa el importe de la deducción será cero)	0731	1.100,00
Deducción que corresponde al contribuyente (**)	0732	

(*) *Para este cálculo únicamente se tendrán en cuenta, para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas que excedan de las rentas negativas obtenidas por los miembros no residentes integrados en la unidad familiar.*

(**) *Cuando sean varios los contribuyentes por el IRPF integrados en la unidad familiar, está minoración se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuada las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la Ley del IRPF, de cada uno de ellos.*

Deducción por unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo	**Parte estatal** (***)	**0565**	551,31
	Parte autonómica (***)	**0566**	537,69

(***) *Se minorará la cuota íntegra estatal en la proporción que representen las cuotas del IRNR respecto de la suma de las casillas ([0728] + [0729]) y el resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.*

Capítulo 17. Deducciones autonómicas de la cuota aplicables en el ejercicio 2018

Sumario

Introducción

El actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas se articula en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el IRPF se establece en el artículo 46 de la citada Ley 22/2009, conforme al cual las Comunidades Autónomas pueden asumir, entre otras competencias normativas [(1)], la relativa a la aprobación de deducciones aplicables sobre la cuota íntegra autonómica por:

- **Circunstancias personales y familiares.**
- **Inversiones no empresariales.**
- **Aplicación de renta.**

En todo caso, la aprobación de estas deducciones autonómicas no puede suponer, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta.

- **Subvenciones y ayudas públicas no exentas que se perciban de la Comunidad Autónoma**, con excepción de las que afecten al desarrollo de actividades económicas o a las rentas que se integren en la base del ahorro.

Además de la aprobación de las deducciones autonómicas, las competencias normativas de las Comunidades Autónomas abarcan también la determinación de las siguientes materias relacionadas con las mismas:

a) La justificación exigible para poder practicarlas.

b) Los límites de deducción.

c) Su sometimiento o no al requisito de comprobación de la situación patrimonial.

d) Las reglas especiales aplicables en los supuestos de tributación conjunta, período impositivo inferior al año natural y determinación de la situación familiar.

No obstante lo anterior, si la Comunidad Autónoma no regulara alguna de estas materias, se aplicarán las normas previstas a estos efectos en la normativa estatal del IRPF.

Haciendo uso de las competencias normativas asumidas, las Comunidades Autónomas de régimen común han aprobado para el ejercicio 2018 deducciones autonómicas que podrán aplicar en sus declaraciones del IRPF exclusivamente los contribuyentes que durante dicho ejercicio hubieran tenido la residencia habitual en sus respectivos territorios. [(2)]

- ***Importante:*** *en el supuesto de contribuyentes integrados en una unidad familiar que residan en Comunidades Autónomas distintas y presenten declaración conjunta, se considerarán residentes en la Comunidad Autónoma en la que tenga su residencia el miembro de la unidad familiar que tenga una mayor base liquidable. En consecuencia, en la declaración conjunta de la unidad familiar podrán aplicarse las deducciones establecidas por dicha Comunidad Autónoma, aunque alguno de los integrantes de la unidad familiar no hubiera residido en la misma.*

---

(1) Las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común del IRPF en el ejercicio 2018 se comentan en las páginas 33 y ss. del Capítulo 2.

(2) Véase, en el Capítulo 2, el epígrafe "Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía", páginas 64 y ss.

Comunidad Autónoma de Andalucía

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Andalucía podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Para los beneficiarios de las ayudas a viviendas protegidas (Arts. 5 y 2 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

- **30 euros** por las subvenciones o ayudas económicas percibidas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida conforme a dicha normativa.

La deducción sólo es aplicable una vez, **con independencia de si se percibe la subvención de forma íntegra o fraccionada,** y se practicará en el período impositivo en que los contribuyentes hayan percibido la subvención o ayuda (si es íntegra) o el primer año de su percepción (si se hace de forma fraccionada).

En el supuesto de declaración conjunta la deducción aplicable será de **30 euros,** aunque en la unidad familiar existan varios beneficiarios de las citadas subvenciones o ayudas.

Requisito para la aplicación de la deducción

- Que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente, no podrán exceder de **2,50 veces Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)** [(3)] en el caso de viviendas protegidas de régimen especial, **3,50 veces** el IPREM para las viviendas protegidas de régimen general y **5,50 veces** el IPREM en las vivienda protegidas de precio limitado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Plan de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía 2016-2020, aprobado por Decreto 141/2016, de 2 de agosto.

Se consideran ingresos de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes (Arts. 6 y 2 Decreto Legislativo 1/2018)

1. Inversión en vivienda habitual protegida

Cuantía de la deducción

- **El 2 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** del inmueble que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual d**el contribuyente.[(4)]

---

(3) El importe del IPREM anual para 2018 que se toma como referencia asciende a 6.454,03 euros, por lo que el límite cuantitativo para viviendas protegidas queda fijado en 16.135.07 euros (viviendas protegidas de régimen especial), 22.589,10 euros (viviendas protegidas de régimen general) y 35.497,16 euros (viviendas protegidas de precio limitado).

(4) Respecto al concepto de vivienda habitual véase el artículo 2 del Decreto Legislativo 1/2018. Asimismo, tenga en cuenta que el concepto de vivienda habitual fijado por la normativa estatal del IRPF vigente a 31 de diciembre de 2012 se comenta en apartado "Condiciones y requisitos de carácter general" del epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio" del Capítulo 16, páginas 546 y s.

Requisitos específicos para la aplicación de la deducción

- **Que la vivienda tenga la calificación de protegida** de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente no excedan de **2,50 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)** [5] en el caso de viviendas protegidas de régimen especial, **3,50 veces** el IPREM para las viviendas protegidas de régimen general y **5,50 veces** el IPREM en las vivienda protegidas de precio limitado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Plan de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía 2016-2020, aprobado por Decreto 141/2016, de 2 de agosto.

  Se consideran ingresos anuales de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2003**. A estos efectos, se entenderá que la inversión en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

2. Inversión en vivienda habitual por personas jóvenes

Cuantía de la deducción

- El **3 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Requisitos específicos para la aplicación de la deducción

- **Que el contribuyente sea menor de 35 años en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre). En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales [6].
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, no supere las siguientes cantidades:
  - **19.000 euros en tributación individual.**
  - **24.000 euros en tributación conjunta.**
- **Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del 1 de enero de 2003**. A estos efectos, se entenderá que la inversión en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

---

[5] El importe del IPREM anual para 2018 que se toma como referencia asciende a 6.454,03 euros, por lo que el límite cuantitativo para viviendas protegidas queda fijado en 16.135.07 euros (viviendas protegidas de régimen especial), 22.589,10 euros (viviendas protegidas de régimen general) y 35.497,16 euros (viviendas protegidas de precio limitado).

[6] Véase el artículo 4 del Decreto Legislativo 1/2018.

3. Requisitos comunes

Base y límite máximo de la deducción

- La base y el límite máximo de las deducciones previstas en los apartados anteriores será de **9.040 euros**, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstos en la normativa estatal del IRPF para la deducción por inversión en vivienda habitual vigente a 31 de diciembre de 2012 y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando estas deducciones, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.
- **Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores**, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

- Asimismo, **se considerará rehabilitación de vivienda habitual** la que cumpla los requisitos y circunstancias fijadas por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2012, en concreto, las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

  a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021, o Plan que lo sustituya.

  b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

- ***Importante:*** *las deducciones por inversión en vivienda habitual protegida y por inversión en vivienda habitual por jóvenes comentadas en los números 1 y 2 anteriores son incompatibles entre sí.*

Por cantidades invertidas en el alquiler de la vivienda habitual (Arts. 7 y 2 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual del contribuyente.
- El **importe máximo de deducción será de 500 euros anuales.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que el contribuyente no haya cumplido los 35 años de edad a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre). En caso de tributación conjunta, este requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales [7].
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **19.000 euros en tributación individual.**
  - **24.000 euros en tributación conjunta.**
- **Que se acredite la constitución del depósito obligatorio de la fianza** a que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE del 25), a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con la normativa autonómica de aplicación.
- Que el contribuyente **identifique al arrendador o arrendadora** de la vivienda haciendo constar su NIF en la correspondiente declaración-liquidación.

  - ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar de la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla* ***[1122]*** *y en la* ***[1125]*** *si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas* ***[1123]*** *y* ***[1126]***.

- **La deducción se practicará por el titular o titulares del contrato de arrendamiento**. No obstante, tratándose de matrimonios en régimen de gananciales, las cantidades satisfechas que puedan ser objeto de deducción corresponderán a los cónyuges por partes iguales, aunque el contrato esté sólo a nombre de uno de ellos.

En todo caso, el **importe máximo de la deducción será de 500 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Incompatibilidad

Téngase en cuenta la incompatibilidad para aplicar la deducción autonómica por alquiler y la deducción por inversión en vivienda habitual en el mismo ejercicio impositivo.

---

[7] Véase la nota anterior.

Para los contribuyentes beneficiarios de las ayudas familiares (Art. 8 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantías de la deducción

Los contribuyentes que hayan percibido en 2018 ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía de apoyo a las familias andaluzas podrán aplicar las siguientes deducciones:

- **50 euros por hijo menor de tres años** que integre la unidad familiar del contribuyente, cuando se tuviera reconocido el derecho a percibir ayudas económicas por hijo menor de tres años en el momento de un nuevo nacimiento.
- **50 euros por hijo** que integre la unidad familiar del contribuyente, cuando se tuviera reconocido el derecho a percibir ayudas económicas por parto múltiple.

Requisito para la aplicación de la deducción

- Que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente, **no podrán exceder de 11 veces el Salario Mínimo Interprofesional**. (8)

  Se consideran ingresos de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

- Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de estas deducciones, su importe se distribuirá por partes iguales.

Por adopción de hijos en el ámbito internacional (Art. 9 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

- **600 euros por cada hijo adoptado** en el período impositivo en el que se haya inscrito la adopción en el Registro Civil, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.
- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **80.000 euros en tributación individual**.
  - **100.000 euros en tributación conjunta**.
- Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se distribuirá por partes iguales.

Compatibilidad

- Esta deducción **es compatible** con la deducción anteriormente comentada "Para los beneficiarios de las ayudas familiares".

---

(8) Para 2018 el salario mínimo interprofesional se regula en el Real Decreto 1077/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30), que lo ha fijado en 8.830,80 euros/año (12 pagas anuales). Por tanto, el límite cuantitativo es de 97.138,80 euros.

Para el padre o madre de familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años (Arts. 10 y 4 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

- **100 euros** para contribuyentes que sean padres o madres de familia monoparental en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

Tiene la consideración de familia monoparental, a efectos de la deducción, la formada por **el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro** y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

  - Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.
  - Hijos mayores de edad cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **80.000 euros en tributación individual**.
  - **100.000 euros en tributación conjunta**.

Incremento de la deducción y condiciones de aplicación

- La deducción anterior **se incrementará adicionalmente en 100 euros por cada ascendiente que conviva** con la familia monoparental, siempre que éstos generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años establecido en la normativa estatal del IRPF. [9]
- Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

Para contribuyentes con discapacidad (Arts. 11 y 3 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros** por cada contribuyente que tenga la consideración legal de persona con discapacidad en **grado igual o superior al 33 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de pensionistas de la Seguridad Social, cuando tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez, y en el caso de los pensionistas de clases pasivas cuando tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

---

(9) El concepto de mínimo por ascendientes, los requisitos exigibles y las reglas comunes para su aplicación se comentan en las páginas 504 y s. del Capítulo 14.

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **19.000 euros en tributación individual**.
  - **24.000 euros en tributación conjunta**.

Para contribuyentes con cónyuges o parejas de hecho con discapacidad (Arts. 12 y 3 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros** por el cónyuge o pareja de hecho que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que **no sea declarante** del impuesto en el ejercicio y

b) Que tenga **la consideración legal de personas con discapacidad en grado igual o superior al 65 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

- En el caso de **parejas de hecho éstas han de estar inscritas en el Registro de Parejas de Hecho** previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho.
- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **19.000 euros en tributación individual**.
  - **24.000 euros en tributación conjunta**.

Incompatibilidad

No tendrán derecho a aplicar esta deducción los contribuyentes **cuyos cónyuges o parejas de hecho con discapacidad hayan aplicado la deducción para contribuyentes con discapacidad**.

Por asistencia a personas con discapacidad (Arts. 13 y 3 Decreto Legislativo 1/2018)

1. Con carácter general

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros por cada persona con discapacidad** que otorgue derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, conforme a la normativa estatal del IRPF. [10]
- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **80.000 euros en tributación individual**.
  - **100.000 euros en tributación conjunta**.
- Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

---

[10] El concepto y requisitos exigibles para la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, así como el mínimo en concepto de gastos de asistencia se comentan en las páginas 506 y ss.

2. Deducción adicional cuando precisen ayuda de terceras personas

- El **15 por 100 del importe satisfecho a la Seguridad Social**, en concepto de cuota fija que sea por cuenta del empleador, de conformidad con lo establecido en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, **con el límite de 500 euros anuales por contribuyente,** cuando se acredite que las personas con discapacidad **necesitan ayuda de terceras personas** y generen derecho a la aplicación del mínimo en concepto de gastos de asistencia, conforme a la normativa estatal del IRPF.

- Únicamente tendrá derecho a este incremento el contribuyente **titular del hogar familiar** que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, de acuerdo con lo previsto en la normativa de aplicación. A tal efecto, deberá hacerse constar en la casilla ***[0859]*** del anexo B.1) de la declaración el Código Cuenta de Cotización por el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social.

- ***Importante:*** *la aplicación de la deducción adicional cuando se precise ayuda de terceras personas no tiene limitaciones cuantitativas de base imponible para su aplicación.*

Por ayuda doméstica (Art. 14 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

- El **15 por 100, con un máximo de 250 euros, del importe satisfecho por cuenta del empleador o empleadora a la Seguridad Social** correspondiente a la **cotización anual** de un empleado o empleada del hogar familiar, que constituya la vivienda habitual **del empleador o empleadora**.

A los efectos de la mencionada deducción se tendrá en cuenta el importe satisfecho por el titular del hogar familiar que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, siempre que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), concurran los requisitos y de demás condiciones que a continuación se exponen.

Supuestos, requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

a) Cónyuges o parejas de hecho que cumplan las siguientes condiciones:

- Que los cónyuges o integrantes de la pareja de hecho sean madres o padres de hijos que formen parte de la unidad familiar.

- Que ambos cónyuges o integrantes de la pareja de hecho perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

- Que la pareja de hecho esté inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En este caso, podrá aplicar la deducción la persona titular del hogar familiar o su cónyuge o pareja de hecho. Debiéndose aplicar el total de la deducción uno de los dos miembros, pero no podrá prorratearse.

Se entiende por titular del hogar familiar, a los efectos de esta deducción, el previsto en la normativa reguladora del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados del hogar.

b) Familias monoparentales [11] **que cumplan la siguiente condición:**

- Que el padre o la madre de la familia monoparental perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

  A efectos de la deducción, tiene la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

  - Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

  - Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

En este caso, la deducción la aplicará la madre o el padre **titular del hogar familiar** en los términos previstos en la normativa reguladora del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados de hogar.

Tanto en el caso de cónyuges o parejas de hecho como en el caso de familias monoparentales, deberá hacerse constar en la casilla ***[0861]*** del anexo B.1) de la declaración el Código Cuenta de Cotización del sistema especial del régimen general de la Seguridad Social de empleados de hogar.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles (Art. 15 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2018 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de **Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa**.
- El **límite de deducción** aplicable será de **4.000 euros anuales**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que, como consecuencia de la participación adquirida** por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.
- **Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.**
- **Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:**

1º Que tenga su **domicilio social y fiscal** en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2º Que desarrolle una **actividad económica**.

A estos efectos no se considerará que la entidad desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

---

(11) Véase el artículo 4 del Decreto Legislativo 1/2018.

3º **Si la inversión efectuada corresponde a la constitución de la entidad**, que desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

4º **Si la inversión efectuada corresponde a una ampliación de capital de la entidad**, que dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1136].***

Para trabajadores por gastos de defensa jurídica de la relación laboral (Art. 16 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **importe satisfecho** por el contribuyente, en concepto de gastos de defensa jurídica derivados de la relación laboral en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato y reclamación de cantidades.
- El **importe máximo de deducción será de 200 euros,** tanto en tributación individual como conjunta.

Los contribuyentes del IRPF estarán obligados a conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones.

Comunidad Autónoma de Aragón

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos (Art. 110-2 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantías de la deducción

- **500 euros**, con carácter general, por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo que sea el **tercer hijo o sucesivos** del contribuyente.
- **600 euros** por cada uno de los hijos citados anteriormente, cuando, además, **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, suma de las casillas ***[0511]*** y ***[0513]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a**:
  - **21.000 euros en declaración individual**.
  - **35.000 euros en declaración conjunta**.

Ambas cuantías son incompatibles entre sí.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción únicamente podrá aplicarse en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción.
- **La deducción corresponderá al contribuyente con quien conviva el hijo** nacido o adoptado a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Cuando los hijos** que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente**, el importe de **la deducción se prorrateará** por partes iguales.

Por nacimiento o adopción de un hijo en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos (Art. 110-3 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción

- **200 euros** por cada hijo nacido o adoptado durante el periodo impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que se trate del nacimiento o la adopción de un **hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

  El grado de discapacidad deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.
- Cuando los hijos que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales**.

Compatibilidad

- Esta deducción es **compatible con la deducción "Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos"**.

Por adopción internacional de niños (Art. 110-4 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción

- **600 euros** por cada hijo adoptado en el período impositivo, siempre que se trate de una adopción internacional.

  Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se formalice en los términos regulados en la legislación vigente y de acuerdo con los Tratados y Convenios suscritos por España. Se entenderá, asimismo, que la adopción tiene lugar en el período impositivo correspondiente al momento en que se dicte resolución judicial constitutiva de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Cuando el niño adoptado **conviva con ambos padres** adoptivos, la **deducción se prorrateará por partes iguales**.

Compatibilidad

- Esta deducción **es compatible** con las deducciones anteriormente comentadas "Por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos" y "En atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos" y con la deducción que se comenta posteriormente "Por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes.

Por el cuidado de personas dependientes (Art. 110-5 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción

- **150 euros** por el cuidado de personas dependientes que convivan con el contribuyente al menos durante la mitad del período impositivo.

Se considera persona dependiente, a efectos de esta deducción, al ascendiente mayor de 75 años y al ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la persona dependiente **no obtenga rentas anuales superiores a 8.000 euros**, excluidas las exentas.
- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, suma de las casillas ***[0511]*** y ***[0513]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a**:
  - **21.000 euros en declaración individual**.
  - **35.000 euros en declaración conjunta**.
- **Cuando dos o más contribuyentes** tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su **importe se prorrateará por partes iguales**.

  Cuando la deducción corresponda a contribuyentes con distinto grado de parentesco, su aplicación corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderán a los del siguiente grado.

Por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico (Art. 110-6 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **20 por 100 del importe de las donaciones dinerarias puras y simples** efectuadas durante el período impositivo a cualquiera de las siguientes entidades:
  - La Comunidad Autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente y la investigación y el desarrollo científico y técnico.
  - Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo o principal sea la defensa del medio ambiente o la investigación y el desarrollo científico y técnico y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Por adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo (Art. 110-7 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción

- El **3 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo por la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la **vivienda nueva** esté acogida a alguna modalidad de protección pública de vivienda y que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente.
- Que los contribuyentes tengan la consideración de **víctimas del terrorismo** o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos.
- Los conceptos de adquisición, vivienda habitual, base máxima de la deducción y su límite máximo serán los fijados por la **normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012** para la deducción por inversión en vivienda habitual. (12)
- También será aplicable conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012, el requisito de la **comprobación de la situación patrimonial del contribuyente**.

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil (Art. 110-8 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2018 en la suscripción de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital por medio del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil.
- **El importe máximo** de deducción será de **10.000 euros.**

---

(12) La base de deducción por inversión en vivienda habitual y las cantidades que la integran se comentan en las páginas 551, 555 y s. del Capítulo 16.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- La participación del contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al **10 por 100 de su capital social**.
- Las acciones suscritas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de **dos años como mínimo**.
- La sociedad objeto de la inversión debe tener el **domicilio social y fiscal en Aragón** y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, **para las mismas inversiones**, con la deducción "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación" a la que nos referimos a continuación y "Por la deducción por inversión en entidades de la economía social".

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1137]*** *y en la* ***[1139]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla* ***[1142].***

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación (Art. 110-9 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** en el ejercicio 2018 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades mercantiles a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del IRPF con las siguientes limitaciones:
  - Solo podrá aplicarse esta deducción sobre la cuantía invertida que supere la base máxima de la deducción general por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación prevista en el citado artículo 68.1 de la Ley del IRPF.
  - Si el contribuyente transmite acciones o participaciones y opta por la aplicación de la exención prevista en el artículo 38.2 de la Ley del IRPF [13], únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

[13] La exención de la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones cuando el importe obtenido se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación se comenta en las páginas 558 y s. del Capítulo 16.

- El **importe máximo** de esta deducción será de **4.000 euros**.

  ■ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1136].***

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos en relación con la deducción general por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación [(14)] y, además los siguientes:

- La **Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral** donde debe materializarse la inversión deberá tener su **domicilio social y fiscal en Aragón**.
- El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la cual se ha materializado la inversión, sin que**, en ningún caso, pueda llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.**

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de las condiciones y requisitos establecidos conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la cuota líquida autonómica de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se produjo el incumplimiento las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora devengados.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, **para las mismas inversiones**, con las deducciones "Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil" y "Por inversión en entidades de la economía social".

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en núcleos rurales o análogos (Art. 110-10 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente tenga su **residencia habitual** en la Comunidad Autónoma de Aragón y que a la fecha de devengo del impuesto tenga **menos de 36 años.**

b) Que se trate de su **primera vivienda**.

[(14)] Los requisitos y condiciones previstos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF se comentan en epígrafe "Deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación" del Capítulo 16. Páginas 558 y ss.

Sólo resultará aplicable la deducción cuando el contribuyente no haya sido propietario de ninguna otra vivienda, haya constituido o no su residencia habitual.

c) Que la vivienda esté situada en un **municipio aragonés que tenga menos de 3.000 habitantes** o, alternativamente, en una **entidad local menor o en una entidad singular de población**, que se encuentren separadas o diferenciadas de la capitalidad del municipio al que pertenecen.

A estos efectos, la consideración de entidades locales menores o de entidades singulares de población será la que figura en la normativa sobre Administración Local de la Comunidad Autónoma de Aragón.

d) Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro**, **menos el mínimo por contribuyente y el mínimo por descendientes** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0511]*** y ***[0513]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) **no sea superior a**:

- **21.000 euros en declaración individual**.
- **35.000 euros en declaración conjunta**.

- Los conceptos de adquisición, rehabilitación, vivienda habitual, base de deducción y su límite máximo, serán los fijados por la **normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012** para la deducción por inversión en vivienda habitual.
- Será también aplicable conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 el requisito de la **comprobación de la situación patrimonial del contribuyente**.

▪ ***Importante:*** *esta deducción sólo será aplicable a las adquisiciones o rehabilitaciones de viviendas en núcleos rurales efectuadas a partir de 1 de enero de 2012.*

Por adquisición de libros de texto y material escolar (Art. 110-11 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **100 por 100 de las cantidades destinadas** por el contribuyente a las siguientes finalidades:
  - La **adquisición de libros de texto** para sus descendientes, que hayan sido editados para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria.
  - La **adquisición de "material escolar"** para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria.

A estos efectos, se entenderá por material escolar el conjunto de medios y recursos que facilitan la enseñanza y el aprendizaje, destinados a ser utilizados por los alumnos para el desarrollo y aplicación de los contenidos determinados por el currículo de las enseñanzas de régimen general establecidas por la normativa académica, así como la equipación y complementos que la Dirección y/o el Consejo Escolar del centro educativo haya aprobado para la etapa educativa de referencia.

La adquisición de equipos informáticos (tabletas, ordenadores, etc.) usados en el aprendizaje escolar (realización de trabajos, búsqueda de información, etc.) NO tiene la consideración de material escolar a efectos de poder aplicar la deducción. Únicamente tendrán dicha consideración **cuando el centro en que se cursen estudios haya optado porque el material curricular sea exclusiva y necesariamente en formato digital**.

- **El importe de la deducción no puede exceder de los límites** que a continuación se señalan, **en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, respectivamente:

a) En las **declaraciones conjuntas**

1º. En el supuesto de contribuyentes que **no tengan** la condición legal de "**familia numerosa**":

Base imponible general + Base imponible del ahorro	Límite por descendiente
Hasta 12.000 euros	100,00 euros
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros	50,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	37,50 euros

2º. En el supuesto de contribuyentes que **tengan la condición legal de** "**familia numerosa**", por cada descendiente: una cuantía fija de **150 euros**.

b) En las declaraciones individuales

1º. En el supuesto de contribuyentes que **no tengan** la condición legal de "**familia numerosa**":

Base imponible general + Base imponible del ahorro	Límite por descendiente
Hasta 6.500 euros	50,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25,00 euros

2º. En el supuesto de contribuyentes que **tengan** la condición legal de "**familia numerosa**", por cada descendiente: una cuantía fija de **75 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los límites máximos de la deducción establecidos respecto a cada descendiente se aplican individualmente para cada uno de ellos, **no pudiéndose aplicar de forma global**.
- La deducción deberá **minorarse**, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las **becas y ayudas percibida**s, en el período impositivo de que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración Pública **que cubran la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar**.
- Para la aplicación de la presente deducción sólo se tendrán en cuenta **aquellos** descendientes **que den derecho a la reducción prevista en concepto de mínimo por descendientes**.
- Asimismo, para la aplicación de la deducción se exigirá, según los casos:

a) Con carácter general, que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

- **12.500 euros en tributación individual**.
- **25.000 euros en tributación conjunta**.

b) En el supuesto de contribuyentes que tengan la condición legal de "familia numerosa", que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:

- **30.000 euros en tributación individual**.
- **40.000 euros en tributación conjunta**.

c) En su caso, la acreditación documental de la adquisición de los libros de texto y del material escolar podrá realizarse mediante **factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho**.

- La deducción corresponderá al **ascendiente que haya satisfecho las cantidades** destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. No obstante, si se trata de matrimonios con el régimen económico del consorcio conyugal aragonés o análogo, las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales.

Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago (Art. 110-12 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y base máxima de la deducción

- El **10 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio correspondiente, por el arrendamiento de la vivienda habitual vinculado a las operaciones de dación en pago que se indican a continuación, con una **base máxima de deducción de 4.800 euros** anuales.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción solo será aplicable en el caso de la **adjudicación de la vivienda habitual en pago de la totalidad de la deuda pendiente del préstamo o crédito garantizado mediante hipoteca de la citada vivienda y siempre que, además, se formalice entre las partes un contrato de arrendamiento con opción de compra de la misma vivienda.**

- **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración **no supere** las siguientes cuantías:

  - **15.000 euros en tributación individual**.
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**

- **Que se haya formalizado el depósito de la fianza** correspondiente al arrendamiento ante el órgano competente en materia de vivienda de la Comunidad Autónoma de Aragón, dentro del plazo establecido por la Ley 10/1992, de 4 de noviembre, de fianza en los arrendamientos urbanos y en determinados contratos de suministro, o norma vigente en cada momento.

- El concepto de vivienda habitual será el fijado por la **normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012** para la deducción por inversión en vivienda habitual.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por el arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago de Aragón y Canarias" del Anexo B.7) del modelo de la declaración.*

Por arrendamiento de vivienda social (deducción del arrendador) (Art. 110-13 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción

- El **30 por 100** de la parte de cuota íntegra autonómica del IRPF que corresponda a los rendimientos del capital inmobiliario de tales arrendamientos en los términos que más adelante se indican.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **haya puesto una o más viviendas a disposición** del Gobierno de Aragón, o de alguna de sus entidades a las que se atribuya la gestión del Plan de Vivienda Social de Aragón.

- La base de la deducción será la **cuota íntegra autonómica que corresponda a la base liquidable general derivada de los rendimientos netos de capital inmobiliario reducidos en los términos previstos en el artículo 23.2 y 3 de la Ley del IRPF** (Reducción del 60 por 100 por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda y reducción del 30 por 100 por rendimientos con período de generación superior a dos años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, respectivamente) correspondientes a dichas viviendas.

Para mayores de 70 años (Art. 110-14 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **75 euros** por cada contribuyente que cumpla los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente **tenga 70 o más años de edad** y obtenga rendimientos integrables en la base imponible general, siempre que no procedan exclusivamente del capital.

El contribuyente debe necesariamente obtener algún rendimiento que provenga de los rendimientos del trabajo y/o de las actividades económicas para que la deducción sea aplicable. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que las ganancias patrimoniales que no derivan de transmisiones se considerarán rentas del capital a los efectos de determinar si se cumplen los requisitos para poder aplicar la deducción.

b) Que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**, no sea superior a** las siguientes cantidades:

- **23.000 euros en declaración individual**.
- **35.000 euros en declaración conjunta**.

Por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo en poblaciones de menos de 10.000 habitantes (Art. 110-16 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción

- **100 euros** por el nacimiento o adopción, durante el ejercicio, del primer hijo

- **150 euros** por el nacimiento o adopción, durante el ejercicio, del segundo hijo

- **200 y 300 euros, respectivamente,** por el nacimiento o adopción del primer o segundo hijo cuando la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**, no sea superior** a las siguientes cantidades**:**

  - **23.000 euros en declaración individual.**
  - **35.000 euros en declaración conjunta**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción únicamente podrá aplicarse en el período impositivo en que dicho nacimiento o adopción se produzca.

- La **deducción corresponderá al contribuyente con quien convivan los hijos** que den derecho a la deducción. Cuando los hijos que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales**.

• La deducción solo podrá aplicarse por aquellos contribuyentes q**ue hayan residido en el año del nacimiento y en el anterior en municipios aragoneses cuya población de derecho sea inferior a 10.000 habitantes.**

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la deducción que puede aplicarse el contribuyente por **nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

La incompatibilidad está referida a un mismo hijo, de tal forma que, si se aplica respecto a él la deducción en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos, no se podría aplicar esta deducción.

En aquellos supuestos en los que el contribuyente tenga derecho a aplicar ambas deducciones, puede optar por la que sea más favorable teniendo en cuenta, no obstante, que en caso de declaración conjunta sólo cabe aplicar una de las deducciones.

Por gastos de guardería de hijos menores de 3 años (Art. 110-17 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción y límite máximo

• El **15 por 100** de las **cantidades satisfechas** en el periodo impositivo por los gastos de custodia de hijos menores de 3 años en guarderías o centros de educación infantil, **con un máximo de 250 euros** por cada hijo inscrito en dichas guarderías o centros.

A los efectos de aplicación de esta deducción, se entenderá como guardería o centro de educación infantil todo centro autorizado por el Departamento competente en materia de Educación que tenga por objeto la custodia de niños menores de 3 años.

• El **límite** de esta deducción, en el período impositivo en el que **el niño cumpla los 3 años** de edad, será de **125 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

• Solo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

• Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a**:

- **35.000 euros en tributación individual**.
- **50.000 euros en tributación conjunta**.

En todo caso, la base imponible del ahorro, sea cual sea la modalidad de declaración, **no puede superar 4.000 euros**.

• Cuando los hijos que den derecho a la deducción **convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales**.

Para la aplicación de este requisito han de tenerse en cuenta los siguientes criterios:

– Para determinar si procede prorratear la deducción se atenderá únicamente a la convivencia del hijo con más de un progenitor en la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), salvo en el caso de guarda y custodia compartida, en el que se considerará que existe convivencia entre los padres, aunque el hijo no esté conviviendo de forma efectiva con uno de ellos en la citada fecha.

Además, es necesario que el contribuyente haya satisfecho los gastos de guardería o centros de educación infantil. No obstante, en el caso de cantidades satisfechas por matrimonios en gananciales y en régimen legal del consorcio conyugal aragonés el importe se entenderá satisfecho por ambos padres aun cuando sea únicamente abonado por uno de los cónyuges.

– En todo caso, la suma de las deducciones por los gastos de guardería de ambos progenitores no puede superar las cuantías máximas previstas.

– Se entenderá que existe convivencia si el hijo falleciera durante el año, siempre que exista convivencia en la fecha de fallecimiento.

– Si, existiendo convivencia entre los padres, hubiera fallecido uno de ellos con anterioridad al 31 de diciembre, se puede aplicar la deducción por las cantidades satisfechas hasta la fecha de fallecimiento que le correspondan, con el límite del **50 por 100** de la cuantía máxima de la deducción que corresponda.

Por su parte, el cónyuge el supérstite aplicará la deducción sin que pueda superar, teniendo en cuenta la cantidad aplicada en la declaración del padre fallecido, la cuantía máxima establecida.

Por inversión en entidades de la economía social (Art. 110-19 Decreto Legislativo 1/2005)

Cuantía de la deducción y límite máximo

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la economía social a que se refiere el apartado siguiente.
- El **importe máximo** de esta deducción es de **4.000 euros**, tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones siguientes

- La **participación alcanzada por el contribuyente** computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no podrá ser superior al 40 por 100 del capital de la entidad objeto de la inversión o de sus derechos de voto**.

- La entidad en la que debe materializarse la inversión tendrá que cumplir los siguientes **requisitos:**

1º **Formar parte de la economía social**, en los términos previstos en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (BOE del 30).

De acuerdo con el artículo 6 de la Ley 5/2011:"El Ministerio de Trabajo e Inmigración, previo informe del Consejo para el Fomento de la Economía Social, y en coordinación con las Comunidades Autónomas, elaborará y mantendrá actualizado un catálogo de los diferentes tipos de entidades integrantes de la economía social, teniendo en cuenta los principios establecidos en la presente ley y de forma coordinada con los catálogos existentes en el ámbito autonómico.

Los catálogos de entidades de economía social deberán ser públicos. La publicidad se hará efectiva por medios electrónicos."(15)

2º Tener su **domicilio social y fiscal en Aragón**.

3º Contar, como mínimo, con una persona ocupada con **contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta** en el régimen general de la Seguridad Social.

- Los requisitos establecidos en los puntos 1º, 2º y 3º anteriores deberán **cumplirse durante un periodo mínimo de cinco años** a contar desde la aportación.

---

(15) Téngase en cuenta que el Ministerio de Trabajo e Inmigración es actualmente el Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social.

- Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción **deberán formalizarse en escritura pública**, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.
- Las aportaciones habrán de mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **periodo mínimo de cinco años**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en las letras a), d) y e) anteriores comportará la pérdida del beneficio fiscal y, en tal caso, el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se hubiera dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible, **para las mismas inversiones**, con las deducciones "Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil" y "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación".

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años (Art. 3 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía de la deducción

- **341 euros** por cada **persona mayor de 65 años** que **conviva** con el contribuyente durante más de 183 días al año **en régimen de acogimiento sin contraprestación**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el acogedor y el acogido **no perciban ayudas o subvenciones** del Principado de Asturias por causa del acogimiento.
- Que la persona acogida no se esté ligada al contribuyente **por un vínculo de parentesco** de consanguinidad o de afinidad **de grado igual o inferior al tercero**.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **25.009 euros en tributación individual**.
  - **35.240 euros en tributación conjunta**.
- **Cuando la persona acogida conviva con más de un contribuyente**, el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** entre los contribuyentes que convivan con ella y se aplicará únicamente en la declaración de aquellos que cumplan las condiciones establecidas para tener derecho a la misma.
- El contribuyente que desee gozar de esta deducción **deberá estar en posesión del documento acreditativo del correspondiente acogimiento no remunerado**, expedido por la Consejería competente en materia de asuntos sociales.

Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con discapacidad (Art. 4 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **3 por 100** de las **cantidades satisfechas** durante el ejercicio en la **adquisición o adecuación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la residencia habitual en el Principado de Asturias del contribuyente que acredite un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

La aplicación de esta deducción **es independiente** de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF. [16]

Base máxima de la deducción

- La base de la deducción está constituida por las cantidades satisfechas durante el ejercicio, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses, **con un máximo de 13.664 euros**, tanto en tributación individual como en la conjunta.

[16] Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio", páginas 544 y ss.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, extremo que deberá ser acreditado ante la Administración tributaria mediante **resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de discapacidad**.

Por adquisición o adecuación de la vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes con discapacidad (Art. 5 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía de la deducción

- El **3 por 100** de las **cantidades satisfechas** durante el ejercicio en la adquisición o adecuación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el Principado de Asturias, cuando su cónyuge, ascendientes o descendientes acrediten un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

La aplicación de esta deducción **es independiente** de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF. (17)

Base máxima de la deducción

- La base de la deducción está constituida por las **cantidades satisfechas durante el ejercicio**, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses, **con un máximo de 13.664 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el cónyuge, ascendientes o descendientes **convivan con el contribuyente durante más de 183 días al año y no tengan rentas anuales**, incluidas las exentas, superiores a **7.519,59 euros**, cantidad a la que asciende el **Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM)** para 2018.
- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción** respecto de los mismos ascendientes o descendientes para un mismo período impositivo, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano.
- La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, extremo que deberá ser acreditado ante la Administración tributaria mediante **resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de discapacidad**.

Incompatibilidad

Esta deducción es en todo caso incompatible con la deducción anteriormente comentada "Por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con discapacidad". Por tanto, cuando la inversión sea realizada por el propio contribuyente con discapacidad y por

(17) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio", páginas 544 y ss.

familiares que convivan con él, si el contribuyente con discapacidad aplica la deducción, los familiares no podrán aplicarla con independencia de la modalidad de tributación utilizada.

Por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida (Art. 6 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **113 euros** por cada contribuyente que tenga derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, conforme a la normativa estatal o autonómica en la materia.
- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación** de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, **su importe se prorrateará entre ellos** por partes iguales.

Por arrendamiento de vivienda habitual (Art. 7 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- El **10 por 100** de las **cantidades satisfechas** en el período impositivo por alquiler de la vivienda habitual del contribuyente, con un **máximo de 455 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- El **15 por 100, con el límite de 606 euros,** en caso de alquiler de vivienda habitual en el medio rural, entendiéndose como tal la vivienda que se ubique en suelo no urbanizable según la normativa urbanística vigente en el Principado de Asturias, y la que se encuentre en concejos de **población inferior a 3.000 habitantes**, con independencia de la clasificación del suelo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **25.009 euros en tributación individual.**
  - **35.240 euros en tributación conjunta.**
- **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de la base imponible del período impositivo.

  ▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar de la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla* ***[1122]*** *y en la* ***[1125]*** *si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas* ***[1123]*** *y* ***[1126]***.

Por donaciones de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias (Art. 8 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **20 por 100 del valor de las donaciones** de fincas rústicas hechas a favor del Principado de Asturias, **con el límite para el importe de la deducción del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente, **suma de las** casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración.
- Las fincas donadas se valorarán conforme a los criterios establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

Por adopción internacional de menores (Art. 9 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **1.010 euros por cada hijo adoptado** en el período impositivo siempre que el menor **conviva** con el declarante y se trate de una **adopción de carácter internacional**.

  Ha de tratarse de supuestos de adopción internacional de menores, en los términos establecidos en la Ley 54/2007, de 28 de diciembre, de Adopción Internacional.

- La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.
- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción** y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad

La presente deducción resulta compatible con la aplicación de las restantes deducciones autonómicas.

Por partos múltiples o por dos o más adopciones constituidas en la misma fecha (Art. 10 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **505 euros por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo en que se lleve a cabo el nacimiento o la adopción, siempre que el menor **conviva** con el progenitor o adoptante en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y **se trate de partos múltiples o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha**.
- La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.
- En el **supuesto de matrimonios o uniones de hecho** la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos cuando éstos opten por la presentación de declaración individual.

Para familias numerosas (Art. 11 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales tendrán derecho a deducir la cantidad que proceda de las siguientes:

- **505 euros**, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.
- **1.010 euros,** cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Requisitos y condiciones de aplicación

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

- La deducción únicamente resultará aplicable en los **supuestos de convivencia** del contribuyente con el resto de la unidad familiar a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

- Que la suma de las **bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - **25.009 euros en tributación individual.**
  - **35.240 euros en tributación conjunta.**

- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho** a la aplicación de la deducción a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  A estos efectos debe tenerse en cuenta que la determinación del número de personas con derecho a aplicar la deducción se realiza sin tener en consideración si sus bases imponibles son o no inferiores a las exigidas para poder aplicarla de forma efectiva.

Para familias monoparentales (Art. 12 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía de la deducción

- **303 euros** para el contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes. (18)

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción

- **Se consideran descendientes** a efectos de la aplicación de esta deducción:

  a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre **que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, superiores a **8.000 euros**.

  b) **Los hijos mayores de edad con discapacidad**, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre **que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros**.

  c) Los **descendientes** a que se refieren los apartados a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, **dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados.**

Se asimilan a descendientes las personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

- ***Importante:*** *en caso de convivencia con descendientes que no tengan esa consideración a efectos de la deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.*

- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **más el importe de las anualidades por alimentos exentas**, no debe resultar superior a **35.240 euros**.

- Cuando a lo largo del ejercicio se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, **se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año**.

(18) Los requisitos para la aplicación del mínimo por ascendientes se comentan en las páginas 504 y s.

En los casos en que la separación, divorcio o viudedad se hayan producido durante el año, solamente se computarán para el cálculo de la convivencia a efectos de esta deducción, los días de convivencia posteriores a la fecha en los que se produzca esa situación.

En el caso de que la custodia esté atribuida a varios progenitores, la deducción sólo se aplicará a aquel contribuyente que tenga un régimen de **convivencia anual superior a 183 días**. En el caso de que la convivencia sea paritaria, no se tendrá derecho a deducción.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción "Para familias numerosas" anteriormente comentada.

Por acogimiento familiar de menores (Art. 13 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía de la deducción

- **253 euros por cada menor** en régimen de acogimiento familiar, siempre que conviva con el menor **183 días** durante el período impositivo.
- **126 euros por cada menor** acogido en régimen de acogimiento familiar, si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera **superior a 90 e inferior a 183 días**.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple o permanente, con exclusión de aquéllos que tengan finalidad preadoptiva [19].
- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción** y éstos realicen declaración individual del impuesto, **la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Por certificación de la gestión forestal sostenible (Art. 14 Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y límite de la deducción

- El **30 por 100** de las cantidades invertidas durante el ejercicio para la obtención de certificación de la gestión forestal sostenible otorgada por la Entidad Solicitante de la Certificación Forestal Regional del Principado de Asturias o entidad equivalente.
- La deducción se aplicará en el ejercicio en que se obtenga la certificación de la gestión forestal sostenible y el **importe máximo será de 1.000 euros por contribuyente**.

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción

- Los contribuyentes han de ser propietarios de montes ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma y haber obtenido la citada certificación de gestión forestal.
- La base de la deducción la constituyen las **cantidades invertidas durante el ejercicio en la obtención de la certificación de la gestión forestal sostenible**, incluyendo todos los costes

---

[19] Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Por ello, habrá que estar a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, según la que "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

asociados al logro de la propia certificación y excluyendo las subvenciones que, en su caso, hubiese recibido el propietario de la finca para ese fin.

- **Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción** en relación con los mismos bienes y aquéllos realicen declaración individual del impuesto, la deducción **se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos**.

Se entenderá por "los mismos bienes", a efectos de aplicar el prorrateo de la deducción, los montes -definidos en el artículo 5 de la Ley del Principado de Asturias 3/2004, de 23 de noviembre, de Montes y Ordenación Forestal- que constituyan una finca o parcela independiente, con referencia catastral que la identifique delimitando su ámbito espacial, pertenecientes a varios dueños pro indiviso o en régimen de copropiedad.

Por gastos de descendientes en centros de cero a tres años (Art. 14 bis Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo en concepto de gastos de descendientes en centros de cero a tres años.
- El **límite máximo de deducción será de 330 euros anuales** por **cada descendiente** que no supere la citada edad.

El límite máximo de la deducción establecido respecto de cada hijo ha de aplicarse individualmente a cada uno de ellos.

En cuanto a la justificación de las cantidades satisfechas, podrá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.

La **deducción y el límite a la misma en el período impositivo en el que el menor cumpla los tres años** se calcularán de forma **proporcional al número de meses** en que se cumplan los requisitos que indicamos en el siguiente apartado.

Para determinar el número de meses en que se cumplen los requisitos **deberá computarse el mes en que el menor cumpla tres años**.

Si en el año se hubiera producido el **fallecimiento del contribuyente y el descendiente hubiera cumplido tres años antes del mismo**, el prorrateo de la deducción en función del número de meses en los que el menor tiene menos de 3 años se realizará según la proporción que representen los meses en los que se da esa circunstancia con respecto a los meses de duración del período impositivo (de 1 de enero hasta la fecha del fallecimiento), incluido el mes del fallecimiento del contribuyente.

Igualmente, resultara de aplicación la deducción en los supuestos de **fallecimiento del descendiente previo al devengo del impuesto**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.009 euros en tributación individual.**
  - **35.240 euros en tributación conjunta.**
- Que los progenitores, adoptantes, o tutores **convivan** con el menor.

Esta deducción resultara también aplicable en los supuestos de **acogimiento**.

Para determinar el cumplimiento del requisito de la **convivencia**, esta debe determinarse en la **fecha de devengo del impuesto**.

En el caso de guarda y custodia compartida ambos padres pueden aplicar la deducción siempre y cuando justifiquen haber incurrido en el gasto aun cuando no se lleve a cabo convivencia efectiva a la fecha de devengo.

- Cuando exista **más de un contribuyente con derecho** a la aplicación de la deducción, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Siempre que exista convivencia de ambos padres o tutores con el menor, los importes satisfechos se prorratearán entre ellos, aunque solo uno tenga derecho a aplicar la deducción por tener el otro una base imponible superior a 25.009 euros.

Igualmente **se prorratearán entre ellos las cantidades satisfechas, aunque solo hayan sido abonadas por uno de ellos.**

Por adquisición de libros de texto y material escolar (Art. 14 ter Decreto Legislativo 2/2014)

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **100 por 100** de los importes destinados por el contribuyente a las siguientes finalidades:

– A la adquisición de **libros de texto** por cada **descendiente**, que hayan sido editados para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria.

– A la adquisición de **material escolar** por cada **descendiente** para Educación Primaria o Educación Secundaria Obligatoria.

Esta deducción resultara también aplicable en los supuestos de **tutela y acogimiento**.

Se entenderá por **material escolar** el conjunto de medios y recursos que facilitan la enseñanza y el aprendizaje, destinados a ser utilizados por los alumnos para el desarrollo y aplicación de los contenidos determinados por el currículo de las enseñanzas de régimen general establecidas por la normativa académica, así como la equipación y complementos que la Dirección y/o el Consejo Escolar del centro educativo haya aprobado para la etapa educativa de referencia.

En cuanto a la justificación de las cantidades satisfechas, podrá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.

La deducción puede ser aplicada por aquellos contribuyentes que lleven a cabo gastos de esta naturaleza respecto de descendientes que no convivan con el mismo.

- **El importe de la deducción por cada descendiente no puede exceder de los límites** que a continuación se señalan, **en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

a) En declaraciones individuales:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por descendiente
Hasta 6.500,00 euros	50,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25,00 euros

b) En declaraciones conjuntas:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por cada descendiente
Hasta 12.000,00 euros	100,00 euros
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros.......................................	75,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros.......................................	50,00 euros

- En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una **unidad familiar** que, a fecha de devengo del impuesto, ostente el **título de familia numerosa** expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales, **el importe máximo de la deducción será**:

  – 150 euros en el supuesto de declaración conjunta.

  – 75 euros cuando se opte por presentar declaración **individua**l.

Los importes máximos de 150 euros y 75 euros están referidos a cada uno de los hijos que originen el derecho a la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los límites máximos de la deducción establecidos respecto a cada descendiente se aplican **individualmente para cada uno de ellos**, no pudiéndose aplicar de forma global al conjunto de descendientes por el que se hayan satisfecho los gastos.

- La deducción deberá **minorarse**, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las **becas y ayudas percibidas** en el período impositivo procedentes del Principado de Asturias o de cualquier otra Administración Pública **que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar.**

  La minoración ha de efectuarse también individualmente para cada hijo sobre la deducción resultante una vez aplicado el límite máximo de la deducción, no siendo admisible efectuarla de forma global.

- La deducción corresponderá al ascendiente que **haya satisfecho las cantidades destinadas** a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, el importe de la deducción (no así el límite máximo) **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

- La **acreditación documental** de la adquisición de los libros de texto y del material escolar podrá realizarse mediante **factura o cualquier otro medio** del tráfico jurídico o económico **admitido en Derecho**.

Comunidad Autónoma de las Illes Balears

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual (Art. 3 Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía de la deducción

- El **50 por 100** del importe de las **inversiones** que mejoren la calidad y la sostenibilidad de las viviendas, que se hagan en el inmueble, situado en las Illes Balears, que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitua**l del contribuyente o de un arrendatario en virtud de un contrato de alquiler suscrito con el contribuyente sometido a la legislación de arrendamientos urbanos.

Para poder aplicar la deducción, el contribuyente debe ser el propietario o arrendador de la vivienda y la vivienda debe cumplir los requisitos establecidos en la normativa estatal del impuesto para calificar la vivienda como habitual, bien del contribuyente o bien de un arrendatario con el que el contribuyente tenga suscrito un contrato de alquiler.

Base máxima de deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por el **importe realmente satisfecho** por el contribuyente para realizar las inversiones anteriormente descritas, con un **límite máximo de 10.000 euros** anuales.

La base de la deducción del contribuyente no podrá exceder del resultado de aplicar el porcentaje de su titularidad en la vivienda al importe total de las cantidades satisfechas para la mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual.

Las cantidades satisfechas se justificarán por medio de las facturas que cumplan los requisitos establecidos en normas legales y / o reglamentarias o documento sustitutivo equivalente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

1. En general

- **Se entiende que mejoran la calidad y la sostenibilidad de las viviendas las siguientes inversiones**:

a) La instalación de equipos de generación o que permitan utilizar energías renovables como la energía solar, biomasa o geotermia que reduzcan el consumo de energía convencional térmica o eléctrica del edificio. Incluirá la instalación de cualquier tecnología, sistema o equipo de energía renovable, como instalaciones de generación solar fotovoltaica para autoconsumo, paneles solares térmicos, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, o la producción de agua caliente para las instalaciones de climatización.

b) Las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

- En todo caso, **para la aplicación de la deducción se mejorará como mínimo en un nivel la calificación de la eficiencia energética de la vivienda habitual**. A tal efecto, se requerirá **el registro de los certificados de eficiencia energética** de la vivienda conforme a lo dispuesto

en el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación energética de los edificios, antes y después de realizar las inversiones.

En el supuesto de comienzo de las obras en un ejercicio y finalización en otro posterior, se puede aplicar en cada periodo impositivo la deducción por las cantidades satisfechas en él, siempre que a la finalización de las obras se cumplan todos los requisitos exigidos (en particular la acreditación del registro de certificados de eficiencia energética).

- Para poder aplicar esta deducción, l**a base imponible total** (suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro del contribuyente**,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **no podrá superar**:
  - **30.000 euros en tributación individual.**
  - **48.000 euros en tributación conjunta.**

2. Cuando el contribuyente sea el arrendador de la vivienda

Cuando el contribuyente sea el arrendador de la vivienda, la aplicación de la deducción requiere que se cumplan, **además, los siguientes requisitos:**

- Que la duración del **contrato de arrendamiento** de la vivienda con un mismo arrendatario sea **igual o superior a un año**.
- Que se haya constituido el **depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.
- Que el contribuyente **declare en el IRPF** el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento de la vivienda como **rendimientos del capital inmobiliario**.
- Que el contribuyente **no repercuta en el arrendatario el coste de las inversiones** que determinan el derecho a aplicar esta deducción.

Por arrendamiento de la vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears a favor de determinados colectivos (Art. 3 bis Decreto legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100** de los importes satisfechos en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda habitual.
- El **importe máximo de deducción será de 400 euros**.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- **Que concurra en el contribuyente alguna de las siguientes circunstancias:**
  - Que en la fecha del devengo del impuesto sea **menor de 36 años**.
  - Que se trate de una persona con un **grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100 o con un grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100**. [20]
  - Que se trate del padre o los padres que convivan con el hijo o los hijos sometidos a la patria potestad y que integren una **familia numerosa.**
- Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por este, y que la duración del contrato de arrendamiento sea igual o superior a un año.

[20] Véase la disposición adicional primera del Decreto Legislativo 1/2014.

- Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.
- Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, de pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 70 kilómetros de la vivienda arrendada, excepto en los casos en que la otra vivienda se encuentre ubicada fuera de las Illes Balears o en otra isla.
- Que el contribuyente no tenga derecho en el mismo período impositivo a ninguna deducción por inversión en vivienda habitual.
- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, no supere las siguientes cuantías:

  a) En general:

  - **20.000 euros en tributación individual.**
  - **34.000 euros en tributación conjunta.**

  b) En el caso de familias numerosas

  - **26.000 euros en tributación individual.**
  - **40.000 euros en tributación conjunta.**
- En caso de tributación conjunta, solo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan las condiciones establecidas y por el importe de las cuantías efectivamente satisfechas por estos.

Por determinadas subvenciones y ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil (Art. 3 ter Decreto Legislativo 1/2014)

▪ ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 31 de diciembre de 2018.*

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de esta deducción será el resultado de aplicar el tipo medio de gravamen al importe de la subvención en la base liquidable
- La deducción se podrá aplicar por los contribuyentes que integren en la base imponible general rendimientos correspondientes a subvenciones o ayudas públicas otorgadas por la comunidad autónoma de las Illes Balears por razón de daños que lleven causa de emergencias que, de acuerdo con el artículo 23 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, hayan sido declaradas por el Consejo de Ministros como zonas afectadas gravemente por una emergencia de protección civil.

Por gastos de adquisición de libros de texto (Art. 4 Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 100 por 100** de los importes destinados a la adquisición de libros de texto por cada hijo que curse estudios.
- **El importe de la deducción por cada hijo no puede exceder de los límites** que a continuación se señalan, **en función de la cantidad resultante de la suma de la base imponible**

general y de la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

a) En declaraciones individuales:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por hijo
Hasta 6.500,00 euros	100,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	75,00 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	50,00 euros

b) En declaraciones conjuntas:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro)	Límite por hijo
Hasta 10.000,00 euros	200,00 euros
Entre 10.000,01 y 20.000 euros	100,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000 euros	75,00 euros

Los límites por hijo pueden aplicarse de forma global para el conjunto de ellos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Los libros de texto** deben ser los editados para el desarrollo y la aplicación de los currículos correspondientes al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica.
- Únicamente podrán tenerse en cuenta, a efectos de la aplicación de esta deducción, los **gastos originados por los hijos** que, a su vez, **den derecho al mínimo por descendientes**. Si los hijos conviven con ambos padres y éstos optan por la tributación individual, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos. [(21)]

  El requisito de **convivencia** ha de producirse en la fecha de devengo del impuesto dado que, en otro caso, no existiría derecho a aplicar el mínimo por descendientes; no obstante:

  - En el caso de **guardia y custodia compartida** ambos padres podrán aplicar la deducción si la ostentan en la fecha de devengo del impuesto, al tener uno y otro derecho a aplicar el mínimo por descendientes
  - Si el **hijo hubiera fallecido en el año**, los padres podrían aplicar la deducción si convivían con él en la fecha del fallecimiento.

  Si el hijo convive con los padres las cantidades satisfechas se prorratearán entre ellos, con independencia de quien realice efectivamente el pago y de si ambos padres pueden o no aplicar efectivamente la deducción en virtud de las cuantías de sus bases imponibles. El límite de la deducción no se prorratea al establecer la norma un límite máximo de la deducción, con respecto a cada hijo, según el tipo de tributación, individual o conjunta, y la cuantía de la base imponible.

  Por el contrario, si el hijo sólo convive con uno de los padres en la fecha de devengo del impuesto, la deducción sólo puede ser aplicada por él y por el importe total de las cantidades satisfechas, incluso cuando la totalidad o parte de ellas hayan sido abonadas por el otro progenitor.
- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **12.500 euros en tributación individual.**
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**

---

(21) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y s.

Por gastos de aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros (Art. 4 bis Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite de la deducción

- El **15 por 100** de los **importes destinados** al aprendizaje extraescolar de **idiomas extranjeros** por los hijos que cursen estudios correspondientes **al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica**.

Es deducible aquella parte de gasto correspondiente a enseñanza de lengua extranjera que se realiza en el transcurso del curso escolar fuera del horario correspondiente a su currículo, entre otros, se incluyen los gastos por asistencia a una escuela oficial de idiomas o por asistencia a una academia de idiomas.

Por el contrario, no serán deducibles los gastos originados por cursar estudios en el extranjero o los originados por la realización de campamentos de verano en el extranjero o en territorio nacional para el aprendizaje de un idioma.

En el caso de gastos satisfechos en los colegios bilingües solo será deducible aquella parte de gasto destinado a aprendizaje de lengua extranjera cuando se trate de una actividad extraescolar

- El **límite** para la aplicación de esta deducción será de **100 euros por hijo**.

El límite puede aplicarse de forma global para el conjunto de hijos que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Únicamente podrán tenerse en cuenta, a efectos de la aplicación de esta deducción, los **gastos originados por los hijos** que, a su vez, den derecho al **mínimo por descendientes**.
- Si los hijos **conviven con ambos** padres y estos optan por la tributación individual, la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Son aplicables a esta deducción en relación al requisito de convivencia y sobre el prorrateo los mismos criterios que para la aplicación de la deducción autonómica por adquisición de libros de texto.

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, no supere las siguientes cuantías:
  - **12.500 euros en tributación individual.**
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**
- El contribuyente deberá conservar, a disposición de la Administración tributaria las **facturas o los documentos equivalentes**.

Para cursar estudios de educación superior fuera de la isla de residencia habitual (Art. 4 ter Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite de la deducción

Por cada descendiente o adoptado que cumpla los requisitos que a continuación se especifican:

- **1.500 euros,** con carácter general,
- **1.600 euros,** si la **base imponible total** (suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), es inferior las siguientes cuantías:

- **18.000 euros en tributación individual.**
- **30.000 euros en tributación conjunta**.

La deducción se aplica a la declaración del ejercicio en el que se inicia el curso académico.

- El importe de esta deducción **no podrá exceder el 50 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los descendientes **dependan económicamente del contribuyente**
- **Que los descendientes** cursen, fuera de la isla del archipiélago balear en la que se encuentre la residencia habitual del contribuyente, **alguno de los siguientes estudios de educación superior:**
  - estudios universitarios,
  - enseñanzas artísticas superiores,
  - formación profesional de grado superior,
  - enseñanzas profesionales de artes plásticas y diseño de grado superior,
  - enseñanzas deportivas de grado superior o
  - cualquier otro estudio que, de acuerdo con la legislación orgánica estatal en materia de educación, se considere educación superior.
- Que los estudios abarquen **un curso académico completo** o un **mínimo de 30 créditos**.
- No será aplicable la deducción **si el lugar en el que se cursan los estudios los descendientes del contribuyente esta fuera de las Illes Balears y hay oferta educativa pública en la isla de Mallorca, diferente de la virtual o a distancia, para poder cursarlos.**

  - ***Importante:*** *en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 31 de diciembre de 2018 el requisito exigido es que en la Isla de residencia del contribuyente no exista oferta educativa pública, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados.*

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, no supere las siguientes cuantías:
  - **30.000 euros en tributación individual.**
  - **48.000 euros en tributación conjunta.**
- **Que el descendiente** que origine el derecho a la deducción **no haya obtenido rentas** en el ejercicio **por importe superior a 8.000 euros.**

Condiciones para la aplicación de la deducción

A efectos de la aplicación de la deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- Solo dan derecho a la deducción los descendientes que, a su vez, den derecho al **mínimo por descendiente** regulado en el artículo 58 de la Ley del IRPF. [22]

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción **se prorrateará entre ellos**.

  Procederá el prorrateo de la deducción respecto de un descendiente siempre que haya dos ascendientes (o más) con derecho a aplicar el mínimo por descendientes por él, aunque uno de

(22) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y s.

ellos tuviera una base imponible total superior a 30.000 euros, en cuyo caso, el otro ascendiente aplicaría la deducción por la mitad de su importe.

Por arrendamiento de bienes inmuebles en el territorio de las Illes Balears destinados a vivienda (deducción del arrendador) (Art. 4 quater Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **75 por 100** de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de **primas de seguros de crédito** que cubran total o parcialmente **el impago de las rentas** a las que el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de uno o varios bienes inmuebles, situados en las Illes Balears, a un tercero destinado a vivienda.
- El importe máximo de esta deducción será de **400 euros anuales tanto en tributación individual como en la conjunta**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **duración del contrato de arrendamiento de vivienda** con un mismo arrendatario sea **igual o superior a un año**.
- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.
- Que el contribuyente **declare en el IRPF el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento** de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.

Por arrendamiento de vivienda en el territorio de las Illes Balears derivado del traslado temporal de residencia por motivos laborales (Art. 4 quinquies Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100** de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de renta de alquiler de vivienda por razón del **traslado temporal de su isla de residencia a otra isla del archipiélago balear en el ámbito de una misma relación laboral por cuenta ajena.**
- El importe máximo de esta deducción será de **400 euros anuales por contribuyente que cumpla los requisitos**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que se trate del **arrendamiento de un inmueble destinado a vivienda** del contribuyente y **ocupado efectivamente por este**.
- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.
- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, no supere las siguientes cuantías:
  - **30.000 euros en tributación individual.**
  - **48.000 euros en tributación conjunta.**
- Que el contribuyente **identifique al arrendador** en la autoliquidación del impuesto.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla **[0911]** y, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X en la casilla **[0912]**.*

- Que el contribuyente pueda **justificar documentalmente ante la Administración tributaria** el gasto constitutivo de la base de la deducción y el resto de requisitos exigibles para la deducción.

  Resultarán admisibles al efecto los justificantes de los pagos efectuados (recibo, factura, certificado), el contrato de arrendamiento, el justificante del depósito de la fianza en el IBAVI y el certificado de empresa en el que se indique que el centro de trabajo del sujeto se ha cambiado a otra isla.

- Que el **traslado temporal no rebase los tres años de duración**.

Particularidades en caso de tributación conjunta

En caso de **tributación conjunta, la deducción será aplicable a cada uno de los contribuyentes** que trasladen su residencia a otra isla del archipiélago balear en el ámbito de una misma relación laboral por cuenta ajena, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior.

Cuando se trate de matrimonios en régimen de gananciales y sólo uno de los cónyuges hubiera trasladado su residencia a otra isla en el ámbito de una relación laboral, la deducción sólo podrá aplicarla dicho cónyuge, aunque por la mitad de las cantidades satisfechas.

Por donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación (Art. 5 Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **25 por 100** de las donaciones **dinerarias**, que se realicen el periodo impositivo, destinadas a financiar **la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación**, a favor de las entidades que se relacionan en el apartado siguiente.
- El importe de esta deducción **no podrá exceder del 15 por 100** de la cuota íntegra autonómica.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las donaciones que dan derecho a la aplicación de esta deducción deberán realizarse **a favor de cualquiera de las siguientes entidades:**

  a) La Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de la misma cuya finalidad esencial sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación.

  b) La Universidad de las Illes Balears.

  c) Las entidades sin finalidad lucrativa a que hacen referencia los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre y cuando el fin exclusivo o principal que persigan sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, en el territorio de las Illes Balears y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

  d) Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- La efectividad de las citadas donaciones en cada periodo impositivo d**eberá acreditarse mediante un certificado de la entidad donataria**.

Asimismo, en los casos de la letra c) del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que **la consejería competente** en materia de investigación, desarrollo científico o tecnológico, o innovación, **declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos** que establece la citada letra c).

Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural (Art. 5 bis Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cuantías en que se valoren** las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y **de las cuantías satisfechas** en virtud de convenios de colaboración empresarial efectuados de acuerdo con lo que dispone la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el **consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico**, y se establecen medidas tributarias.
- El **límite de la deducción** aplicable es de **600 euros anuales**, tanto en tributación individual como en conjunta.

El límite de 600 euros anuales es único y global para el conjunto de donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración empresarial que den derecho a la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En caso de que la **cesión de uso o el contrato de comodato tengan una duración inferior a un año,** esta deducción se debe **prorratear en función del número de días** del periodo anual.

Si la **duración es superior a un año**, la deducción **no se puede aplicar a más de tres ejercicios**.

Criterios para aplicar el prorrateo:

– En el caso de cesiones de uso o contratos de comodato inferiores a un año, atendiendo lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y se establecen medidas tributarias, hay un doble prorrateo:

1º de la base la deducción

2º del límite de la deducción.

– El caso de períodos impositivos inferiores al año como consecuencia del fallecimiento del contribuyente, el prorrateo en cesiones de uso o contratos de comodato inferiores a un año hay que realizarlo en función de la proporción que represente la duración del contrato con respecto a 365 días.

En otro caso, esto es, en cesiones de uso o contratos de comodato que no sean inferiores a un año no hay que prorratear la deducción por el hecho de que contribuyente fallezca antes del 31 de diciembre.

- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cuantías:
  - **12.500 euros en tributación individual.**
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**

Por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo (Art. 5 ter Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100 de las cuantías en que se valoren** las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, **y de las cuantías satisfechas** en virtud de convenios de colaboración efectuados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el **mecenazgo deportivo** y se establecen medidas tributarias.
- El **límite** de la deducción aplicable es de **600 euros anuales**.

El límite de 600 euros anuales es único y global para el conjunto de donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En caso de que la **cesión de uso o el contrato de comodato tengan una duración inferior a un año,** esta deducción se debe **prorratear en función del número de días** del periodo anual.

Si la **duración es superior a un año**, la deducción **no se puede aplicar a más de tres ejercicios**.

Se aplican los mismos criterios sobre el prorrateo comentados en la deducción por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural.

El criterio de doble prorrateo de base y límites en el caso de cesiones de uso o contratos de comodato inferiores a un año del mecenazgo deportivo viene como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias.

- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**, no supere** las siguientes cuantías:
  - **12.500 euros en tributación individual.**
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**

Por donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana (Art. 5 quater Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **15 por 100** de las **donaciones dinerarias** que se realicen durante el periodo impositivo, a favor de las entidades que teniendo por objeto el **fomento de la lengua catalana**, se relacionan en el apartado siguiente.
- El importe de esta deducción no podrá exceder del **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las donaciones que dan derecho a la aplicación de esta deducción deberán realizarse **a favor de cualquiera de las siguientes entidades:**

a) La Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de ella cuya finalidad esencial sea el fomento de la lengua catalana.

b) La Universidad de las Illes Balears, los centros de investigación y los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

c) Las entidades sin finalidad lucrativa a las que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin finalidades lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persi-

gan sea en el territorio el fomento de la lengua catalana, y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

d) Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- La efectividad de dichas donaciones en cada periodo impositivo se d**eberá acreditar mediante un certificado de la entidad donataria**.

Asimismo, en los casos de la letra c) del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que **la consejería competente** en materia de política lingüística **declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos** establecidos en la citada letra c).

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la deducción "Por **donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural**".

Por donaciones a entidades del tercer sector (Art. 5 quinquies Decreto legislativo 1/2014)

- ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 31 de diciembre de 2018.*

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 25 por 100 del importe de las donaciones dinerarias** que se hagan durante el periodo impositivo, a entidades sin ánimo de lucro a las que se refiere la Ley 3/2018, de 29 de mayo, del tercer sector de acción social que cumplan los siguientes requisitos:
  - Las entidades han de **estar inscritas** en el registro correspondiente de la Consejería de Servicios Sociales y Cooperación, y
  - Las entidades han de cumplir los requisitos de los artículos 2 y 3 de la **Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo**, o estén parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades de acuerdo con el artículo 9.3 de la **Ley 2712014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades**.
- La efectividad de la donación se ha de acreditar mediante la expedición, por parte de la entidad beneficiaria, del correspondiente **certificado**.

Base máxima de la deducción

- El Base máxima **de la deducción** es de **150 euros anuales**

Para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición (Art. 6 Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **Por cada contribuyente** y, en su caso, **por cada miembro de la unidad familiar**, residente en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, que tengan la consideración legal de personas con **discapacidad** (23), se establecen las deducciones siguientes según la naturaleza y grado de su discapacidad:

(23) Véase la disposición adicional primera del Decreto Legislativo 1/2014.

- **80 euros** en caso de discapacidad **física o sensorial de grado igual o superior al 33 e inferior al 65 por 100.**
- **150 euros** en caso de discapacidad **física o sensorial de grado igual o superior al 65 por 100.**
- **150 euros** en caso de discapacidad **psíquica de grado igual o superior al 33 por 100**.

• La aplicación de esta deducción está condicionada a que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y casillas ***[0511]*** y ***[0514]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente, **no supere** las siguientes cuantías:

- **12.500 euros en tributación individual.**
- **25.000 euros en tributación conjunta.**

• **En el caso de que los cónyuges tributen de forma individual** y tengan derecho a la aplicación del mínimo familiar por descendientes, **cada uno tendrá derecho a aplicarse íntegramente la deducción.** También resulta aplicable **la deducción por la discapacidad del cónyuge, al formar parte de la unidad familiar, con independencia de que este último la aplique en su propia declaración**.

Por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de seis años por motivos de conciliación (Art. 6 bis Decreto legislativo 1/2014)

■ ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 31 de diciembre de 2018.*

Cuantía de la deducción

• **El 40 por 100 del importe anual satisfecho por los gastos** derivados de la prestación de los siguientes servicios a descendientes o acogidos menores de seis años:

a) Estancias de niños de 0 a 3 años en escuelas infantiles o en guarderías.

b) Servicio de custodia, servicio de comedor y actividades extraescolares de niños de 3 a 6 años en centros educativos.

c) Contratación laboral de una persona para cuidar del menor.

Límite máximo de la deducción

• El **límite máximo de la deducción** aplicable es de **600 euros anuales.**

• Cuando dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción y opten por la declaración individual, el límite máximo de la deducción **se tiene que prorratear entre ellos por partes iguales**.

• Si todos los descendientes o acogidos dejan de ser menores de seis años a lo largo del año, el límite máximo de la deducción (600 euros) se tiene que prorratear por la suma del número de días en que los descendientes o acogidos hayan sido menores de seis años durante el año natural. También se tiene que prorratear del mismo modo el límite máximo de la deducción si los descendientes han nacido o han sido adoptados a lo largo del año, o si los menores han sido acogidos a lo largo del año.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que los contribuyentes desarrollen actividades por cuenta ajena o por cuenta propia generadoras de rendimientos del trabajo o de rendimientos de actividades económicas.
- Que la **suma de la base imponible general y del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**, no supere** las siguientes cuantías:
  - **30.000 euros en tributación individual.**
  - **48.000 euros en tributación conjunta.**
- Que el pago de los gastos que dan derecho a la deducción se haga mediante tarjeta de crédito o de débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas de entidades de crédito.
- En el supuesto de deducción de los gastos de la contratación de una persona empleada, esta tiene que estar dada de alta en el régimen especial para empleados del hogar de la Seguridad Social.

Por inversión en la adquisición de acciones o de participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación (Art. 7 Decreto Legislativo 1/2014)

Cuantías y límite máximo de la deducción

1. Con carácter general

- **El 30 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2018 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en entidades que tengan naturaleza de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral, **con el límite de 6.000 euros anuales.**
- **En el caso de declaración conjunta,** el **importe máximo** de deducción será de **6.000 euros** por cada contribuyente de la unidad familiar que haya efectuado la inversión.
- Esta deducción se aplicará en el ejercicio en el que se materialice la inversión **y en los dos siguientes** con el **límite de 6.000 euros** anuales.

Una vez materializada la inversión, se genera el derecho a la deducción del 30 por 100 de la cantidad invertida, con el límite máximo de 6.000 euros anuales, en el propio ejercicio en que se realice la inversión y en los dos siguientes.

En caso de que se tenga derecho a la aplicación de la deducción por inversiones realizadas en ejercicios distintos, se aplicará la misma siguiendo el orden de antigüedad. Para las inversiones realizadas en 2016 para el que la norma establecía un porcentaje de deducción del 20 por 100 y un límite máximo de 600 euros anuales, serán esas magnitudes las que habrá que tomar en consideración para determinar la deducción aplicable por las inversiones realizadas en ese año. Para las inversiones realizadas en 2017 o 2018 el límite único será de 6.000 euros.

La deducción total aplicada no puede exceder de 6.000 euros por contribuyente.

2. Por inversiones se lleven a cabo en sociedades participadas por centros de investigación o universidades

- **El 50 por 100 de las cantidades invertidas** en sociedades participadas por centros de investigación o universidades con un **importe máximo de 12.000 euros** por ejercicio y por contribuyente.

Este límite no es independiente del límite general de 6.000 euros. Por eso, en el caso de que un contribuyente realice inversiones en sociedades participadas por centros de investigación o

universidades y otras inversiones en la adquisición de acciones o de participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación el límite máximo de deducción será de 12.000 euros.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

a) La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 del capital social** de la sociedad objeto de la inversión o de los derechos de voto en la sociedad.

b) La entidad en la que debe materializarse la inversión debe cumplir los siguientes **requisitos:**

1º Deberá tener naturaleza de **Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral**.

2º Tener su **domicilio social y fiscal en las Illes Balears.**

3º Desarrollar una **actividad económica, sin que pueda tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario,** de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4º Deberá, como mínimo, **emplear a una persona** domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y que no sea socio ni partícipe de la sociedad.

5º En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad **deberá haberse constituido en los dos años anteriores a la fecha de esta ampliación a no ser que se trate de una empresa innovadora en materia de investigación y desarrollo** que, de acuerdo con lo establecido en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora, tenga vigente este sello y esté inscrita en dicho registro.

6º Deberá **mantener los puestos de trabajo**.

A tal efecto, se considerará que cumple este requisito cuando se mantenga la plantilla media total, en los términos de personas por año que regula la normativa laboral, calculada como prevé el artículo 102 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

7º La cifra anual de negocios de la entidad **no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros**, calculada como prevé el artículo 101 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

c) El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que se haya materializado la inversión, pero **en ningún caso podrá realizar funciones ejecutivas ni de dirección**. **Tampoco podrá mantener una relación laboral** con la entidad objeto de la inversión.

d) Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción **deberán formalizarse en una escritura pública**, en la que se especificarán la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e) Las participaciones adquiridas han de **mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cuatro años**.

f) Los requisitos establecidos en los puntos 2º, 3º, 4º, 6º y 7º de la letra b) anterior y el límite máximo de participación establecido en la letra a), así como la prohibición contenida en la letra c), deberán **cumplirse durante un período mínimo de cuatro años** a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o de constitución de la entidad que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en las letras a), c), e) y f) anteriores supone la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1136]****.*

Comunidad Autónoma de Canarias

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por donaciones con finalidad ecológica (Art. 3 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 10 por 100** del importe **de las donaciones dinerarias puras y simples** efectuadas durante el período impositivo con finalidad ecológica a cualquiera de las siguientes instituciones:
  - Entidades públicas dependientes de la Comunidad Autónoma de Canarias, cabildos insulares o corporaciones municipales de Canarias, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente.
  - Entidades sin fines lucrativos reguladas en el artículo 2 y 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Canarias.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder de:**

- El **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración o,
- **150 euros, tanto en tributación individual como en conjunta**.

Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias (Art. 4 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades donadas**

Condiciones y requisitos para aplicar la deducción

- **Destino de las donaciones**

Las cantidades deben ser destinadas donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentran en el territorio de Canarias, que formen parte del patrimonio histórico de Canarias y estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de Bienes Muebles a que se refiere la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias.

- **Entidades beneficiarias**

Cuando se trate de edificios catalogados formando parte de un conjunto histórico de Canarias, será preciso que **las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:**

a) Las Administraciones Públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

b) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.

c) Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos

y de incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), incluyan entre sus fines específicos la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

Límite máximo de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder de:**

- El **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración o,
- **150 euros, tanto en tributación individual como en conjunta**.

Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia

(Art. 4 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y requisitos para aplicar la deducción

- **El 15 por 100** del importe **de las donaciones y aportaciones** efectuadas para los **destinatarios y finalidades que se indican a continuación:**

a) Las donaciones dinerarias efectuadas a la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, corporaciones locales canarias y a las entidades públicas de carácter cultural, deportiva o de investigación que dependan de las mismas, siempre que se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la promoción de cualquier actividad cultural, deportiva o de investigación distinta de las deducciones anteriormente comentadas "Por donaciones con finalidad ecológica" y "Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias"

La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por periodo impositivo.

b) Las donaciones dinerarias efectuadas a empresas culturales con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad sea la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales o la edición, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **3.000 euros** por periodo impositivo.

c) Las donaciones dinerarias efectuadas a empresas científicas con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad principal sea la investigación, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **3.000 euros** por periodo impositivo.

d) Las donaciones dinerarias efectuadas a las universidades públicas y privadas, a los centros de investigación y a los centros superiores de enseñanzas artísticas de la comunidad Autónoma de Canarias, cuando se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto actividades de investigación o docencia.

La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por periodo impositivo.

e) Las donaciones dinerarias efectuadas a las universidades públicas de la Comunidad Autónoma de Canarias y a los centros públicos de enseñanzas artísticas superiores de la citada Comunidad con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el fomento del acceso a la educación superior.

La **base máxima de deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por periodo impositivo.

f) Las aportaciones de capital efectuadas a empresas de base tecnológicas creadas o desarrolladas a partir de patentes o de resultados generados por proyectos de investigación realizados en universidades canarias.

La **base máxima de la deducción**, a estos efectos, será de **50.000 euros** por periodo impositivo.

Límite máximo de la deducción

- El importe de esta deducción no podrá exceder el 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Por donaciones a entidades sin ánimo de lucro y con finalidad ecológica (Art. 4 ter Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- Los contribuyentes tendrán derecho a una **deducción adicional** a la prevista en el artículo 68.3 de la Ley de IRPF (24), por los **donativos, donaciones y aportaciones a las entidades a quienes se refiere la Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incluyendo aquellas que tengan una finalidad ecológica, **de acuerdo con la siguiente escala:**

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	37,5
Resto base de deducción	15
Tipo incrementado por reiteración de donaciones a una misma entidad	17,5

Tipo incrementado por reiteración de las donaciones a una misma entidad: Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 17,5 por ciento.

Base máxima de la deducción

- La base de la deducción, **no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente.
- La **base de la deducción será la definida en la Ley 49/2002**, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. (25)

Incompatibilidad

- Esta deducción será incompatible con la deducción "Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia", cuando la misma se aplique sobre las cantidades aportadas a los mismos beneficiarios perceptores de los donativos, donaciones y aportaciones que originan la aplicación de aquélla.

Justificación documental de las anteriores deducciones autonómicas por donativos (Art. 5 Decreto Legislativo 1/2009)

Para tener derecho a las deducciones anteriormente comentadas "Por donaciones con finalidad ecológica", "Por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de

(24) La deducción por donativos y otras aportaciones prevista en el artículo 68.3 de la Ley de IRPF se comenta en las páginas 593 y ss. del Capítulo 16

(25) Véase en el Capítulo 16, en el epígrafe "Deducciones por donativos y otras aportaciones", las páginas 62 y ss.

Canarias" y "Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia" se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Obtener de la entidad donataria **certificación** en la que figure, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, fecha y destino del donativo, y su importe cuando éste sea dinerario.

Tratándose de **donaciones no dinerarias**, deberá acreditarse el valor de los bienes donados, mediante certificación expedida por la empresa de base tecnológica beneficiaria, así como los **datos identificativos del documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien o derecho donado**.

- Además, en el caso de la deducción "Por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia"

  - Cuando el destinatario de la donación sea un **entidad o universidad canaria de naturaleza pública**, en la certificación expedida a la que se refiere en punto anterior se le incorporará la **identificación del proyecto de interés cultural, deportivo investigación o docente**.

  - Cuando el donatario **tenga naturaleza privada**, deberá constar una **certificación adicional,** expedida por la consejería competente, en la que se haga constar **que el citado proyecto es de interés cultural, deportivo de investigación o docente.**

- Que en la certificación señalada anteriormente **figure la mención expresa de que la donación se haya efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado**.

  ▪ ***Importante:*** *la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo del ejercicio en el que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.*

Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural (Art. 6 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades destinadas** por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Canarias a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

  - Que los bienes estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural siempre que los inmuebles reúnan los requisitos que se determinen reglamentariamente.

  - Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el cabildo insular o ayuntamiento correspondiente.

Límites máximos de la deducción

- El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

- Además, la suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas "Por inversión en vivienda habitual", "Por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual" y "Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad" no podrá exceder el **15 por 100** de la cuota íntegra autonómica, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Por gastos de estudios (Art. 7 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

Por cada descendiente o adoptado que cumpla los requisitos que a continuación se especifican:

- **1.500 euros,** con carácter general.
- **1.600 euros,** si la base liquidable del contribuyente es **inferior a 33.007,20 euros**.

Se asimilan a descendientes o adoptados las personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los descendientes o adoptados, incluidos los tutelados o acogidos en los términos previstos en la legislación vigente, sean solteros, **dependan económicamente del contribuyente y no hayan cumplido 25 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que los descendientes o adoptados, tutelados o acogidos se hallen cursando estudios de educación superior** previstos en el artículo 3.5 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de educación, que abarquen un curso académico completo o un **mínimo de 30 créditos fuera de la Isla de residencia del contribuyente**.
- **Que en la Isla de residencia** del contribuyente **no exista oferta educativa pública**, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados.
- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
  - **39.000 euros en tributación individual.**
  - **52.000 euros en tributación conjunta.**
- **Que el descendiente o adoptado** que origine el derecho a la deducción **no haya obtenido rentas** en el ejercicio **por importe superior a 8.000 euros o, cualquiera que sea su importe, rentas procedentes exclusivamente de ascendientes por consanguinidad o de entidades en las que los ascendientes tengan una participación de un mínimo del 5 por 100 del capital, computado individualmente, o un mínimo del 20 por 100 computado conjuntamente los ascendientes.**

A estos efectos, la expresión "rentas" debe entenderse hecha a la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

Condiciones para la aplicación de la deducción

A efectos de la aplicación de la deducción, deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- La determinación de las **circunstancias personales y familiares** que deban tenerse en cuenta para la aplicación de la deducción, se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción **se prorrateará entre ellos**.
- Cuando varios contribuyentes **tengan distinto grado de parentesco** con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción **los de grado más cercano**.

Límite de la deducción

El importe de esta deducción **no podrá exceder el 40 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio (Art. 7 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **100 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por los siguientes conceptos:
  - adquisición de material escolar
  - libros de texto
  - transporte
  - uniforme escolar
  - comedores escolares
  - refuerzo educativo
  - Esta deducción **tiene un límite máximo de 100 euros,** por el conjunto de descendientes o adoptados que cumpla los requisitos que a continuación se especifican.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los gastos que dan derecho a la deducción son los originados por los descendientes o adoptados que den lugar a la aplicación del **mínimo por descendiente y se encuentren escolarizados en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio**.

Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**

- **39.000 euros en tributación individual.**
- **52.000 euros en tributación conjunta.**

- **Que el gasto se justifique a través de factura** que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

La factura recibida por el contribuyente d**eberá conservarse durante el plazo de prescripción**, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

- Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, **solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.**

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción, la deducción (y el límite de la deducción) **se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Cómo regla general, sólo tendrán derecho a aplicar la deducción los contribuyentes a cuyo nombre se expida la factura justificativa de los gastos. No obstante, si se trata de matrimonios en régimen de gananciales las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales,

por lo que ambos padres podrían aplicar la deducción sobre la mitad de las cantidades satisfechas por los gastos originados por los hijos, aunque la factura esté a nombre de uno solo de ellos.

Por trasladar la residencia habitual a otra isla del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica (Art. 8 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- **300 euros** en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El traslado de la residencia **habitual desde la isla en la que resida a cualquiera de las demás islas del Archipiélago** debe venir **motivado por la realización de una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica**.
- **Para consolidar el derecho a la deducción**, es preciso que el contribuyente permanezca en la isla de destino **durante el año en que se produce el traslado y los tres siguientes**.

  ▪ ***Atención:*** *el incumplimiento de cualquiera de los dos requisitos anteriores dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.*

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**

- **39.000 euros en tributación individual.**
  - **52.000 euros en tributación conjunta.**

Límite máximo de la deducción

El importe de la deducción **no podrá exceder de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas** en cada uno de los dos ejercicios en que resulte aplicable la deducción.

Particularidades en caso de tributación conjunta

En el supuesto de **tributación conjunta, la deducción de 300 euros se aplicará**, en cada uno de los dos períodos impositivos en que sea aplicable la deducción, **por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia** en los términos anteriormente comentados, **con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra** procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

Por donaciones en metálico a descendientes o adoptados menores de 35 años para la adquisición o rehabilitación de su primera vivienda habitual (Art. 9 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 1 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias que durante el ejercicio hayan efectuado una **donación en metálico a sus descendientes o adoptados menores de 35 años** con destino a la adquisición, construcción o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las islas Canarias, con el **límite máximo de 240 euros por cada donatario**.

- **El 2 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias, cuando las donaciones a que se refiere el punto anterior tengan como destinatarios a **descendientes o adoptados menores de 35 años** legalmente reconocidos como **personas discapacitadas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**, con el **límite máximo de 480 euros por cada donatario**.
- **El 3 por 100 de la cantidad donada** por contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias, cuando las donaciones a que se refiere el primer punto anterior tengan como destinatarios a **descendientes o adoptados menores de 35 años** legalmente reconocidos como **personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**, con el **límite máximo de 720 euros por cada donatario.**

Otras condiciones y requisitos para la aplicación de la deducción

- Para la aplicación de la presente deducción deberán cumplirse **los requisitos previstos en la normativa autonómica del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la reducción del 85 por 100 de la base imponible correspondiente a estas donaciones.** (26)
- **Se considerará como vivienda habitual** la que, a tales efectos, se entiende en la normativa estatal del IRPF, **equiparándose a la adquisición la construcción** de la misma, pero no su ampliación. (27)
- A efectos de la aplicación de la deducción, **las personas sujetas a un acogimiento familiar** permanente o preadoptivo (28) constituido con arreglo a la legislación aplicable **se equiparan a los adoptados**. Asimismo, **las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptantes**.

Por nacimiento o adopción de hijos (Art. 10 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **Por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo, que conviva con el contribuyente:
  - **200 euros**, cuando se trate del **primero o segundo hijo**.
  - **400 euros**, cuando se trate del **tercero**.
  - **600 euros**, cuando se trate del **cuarto**.
  - **700 euros**, cuando se trate del **quinto o sucesivos.**
- **En caso de que el hijo nacido o adoptado tenga una discapacidad física, psíquica, o sensorial** igual o superior al 65 por 100, siempre que dicho hijo haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del período impositivo, **además de la deducción correspondiente al nacimiento o adopción a que se refiere el punto anterior, podrá deducirse la cantidad que proceda de las siguientes**:

---

(26) Véase el artículo 26 ter del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, (BOC del 23), según redacción dada por la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en el que se detallan los requisitos y condiciones para la aplicación de esta reducción.

(27) Véase, en el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio", páginas 544 y ss.

(28) Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Por ello, habrá que estar a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, que establece que todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil.

- **400 euros**, cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca dicha discapacidad.
- **800 euros**, cuando se trate del tercer o posterior hijo que padezca dicha discapacidad, siempre que sobrevivan los anteriores hijos con discapacidad.

Condiciones de aplicación de la deducción

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la deducción** y no opten por la tributación conjunta, su importe **se prorrateará entre ellos por partes iguales**.
- **Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado** se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, 31 de diciembre), computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.
- **Se considerará que conviven con el contribuyente**, entre otros, los hijos nacidos o adoptados que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.
- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
- **39.000 euros en tributación individual.**
- **52.000 euros en tributación conjunta.**

Por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años (Art. 11 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- **300 euros** por cada contribuyente con un grado de **discapacidad igual o superior al 33 por 100**.
- **120 euros** por cada contribuyente **mayor de 65 años**.

▪ ***Atención:*** *ambas cuantías son compatibles entre sí.*

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para la aplicación de esta deducción se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

Condiciones para la aplicación la deducción

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
- **39.000 euros en tributación individual.**
- **52.000 euros en tributación conjunta.**

Por acogimiento de menores (Art. 11 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **250 euros** por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente previsto en el artículo 173 bis del Código Civil, siempre que conviva con el menor la totalidad del período impositivo. [29]

Si la convivencia es inferior al período impositivo, la cuantía de la deducción se prorrateará por los días reales de convivencia en el periodo impositivo.

[29] Véase nota anterior

- No dará lugar a esta deducción cuando la adopción del menor se produzca durante el período impositivo.
- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción **se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Para familias monoparentales (Art. 11 ter Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- **100 euros** para el contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona distinta a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.[30]

Condiciones y otros requisitos para la aplicación de la deducción

- **Se considerarán descendientes** a los efectos de la presente deducción:

  a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre **que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, superiores **a 8.000 eur**os.

  b) Los **hijos mayores de edad con discapacidad**, tanto por relación de paternidad como de adopción, **siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, superiores a **8.000 euros**.

  c) Los descendientes a que se refieren las letras a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, **dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados**.

Se asimilarán a descendientes aquellas **personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento**, en los términos previstos en la legislación vigente.

La expresión "rentas" debe entenderse hecha a la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

- **En caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción**, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.
- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
  - **39.000 euros en tributación individual.**
  - **52.000 euros en tributación conjunta.**
- Cuando a lo largo del período impositivo se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año.

Por gastos de guardería (Art. 12 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de guardería de niños **menores de 3 años de edad**, con un **máximo de 400 euros anuales por cada niño**.

---

(30) Los requisitos para la aplicación del mínimo por ascendientes se comentan en las páginas 504 y s.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El contribuyente ha de ser el **progenitor o tutor** con quién convivan los menores de 3 años.

  Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

- **Se entiende por guardería**, a efectos de esta deducción, todo **centro autorizado** por la consejería competente del Gobierno de Canarias **para la custodia de niños menores de tres años.**

- El **gasto de guardería se deberá justificar a través de factura** que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente **deberá conservarse durante el plazo de prescripción**, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**

  - **39.000 euros en tributación individual.**
  - **52.000 euros en tributación conjunta.**

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción** y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deben tenerse en cuenta para la aplicación de esta deducción se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, 31 de diciembre).

Sin perjuicio de ello, **la deducción y el límite de la misma en el período impositivo en el que el niño cumpla los 3 años** se calcularán de forma **proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos** previstos para la aplicación de la deducción.

Por familia numerosa (Art. 13 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

Con carácter general, el contribuyente que posea, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), el título de familia numerosa podrá deducir la cantidad que proceda de las siguientes:

- **200 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **400 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar tenga un **grado de discapacidad física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100**, el importe de la deducción será:

- **500 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **1.000 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Requisitos y condiciones de aplicación

- Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

- El **título de familia numerosa deberá estar expedido** por el órgano competente en materia de servicios sociales del Gobierno de Canarias o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.
- La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos **convivan con más de un contribuyente**, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.
- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
  - **39.000 euros en tributación individual.**
  - **52.000 euros en tributación conjunta.**

Compatibilidad

- Esta deducción **es compatible** con la deducción "Por nacimiento o adopción de hijos".

Por inversión en vivienda habitual (Art. 14 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir el **porcentaje que en cada caso corresponda**, conforme al siguiente cuadro, **de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, en los mismos términos y **siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, según la redacción vigente a 1 de enero de 2012, de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria decimoctava**.

La adquisición se extiende a la construcción de la vivienda habitual, rehabilitación y ampliación de la misma de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF.

Importe de la base imponible general y del ahorro	Porcentaje de deducción
- Inferior a 15.000 euros	3,5 por 100
- Igual o superior a 15.000 euros e inferior a 30.000 euros	2,5 por 100

La suma del importe de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es la que conste reflejada en las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración.

- ***Atención:*** *en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 5 de diciembre de 2018 el porcentaje de deducción aplicable será el que corresponda de los siguientes:*

  - Si la suma del importe de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es inferior a 12.000 euros: el 1,75 por 100.

  - Si la suma del importe de la base imponible general y de la base imponible del ahorro es igual o superior a 12.000 euros e inferior a 24.107,20 euros: el 1,55 por 100.

Requisitos y otras condiciones de aplicación

- El concepto de vivienda habitual, así como la base máxima de deducción y los restantes requisitos exigidos para la práctica de la deducción son los contenidos en la **normativa estatal**

de la deducción por inversión en vivienda habitual en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012. [(31)]

• Esta deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la rehabilitación, reforma o adecuación por razón de discapacidad, de la vivienda habitual.

Límite conjunto de la deducción

• La suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas "Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural", "Por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual" y "Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad" no podrá exceder el **15 por 100** de la cuota íntegra autonómica, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual (Art. 14 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

• El **10 por 100**, de las cantidades destinadas a las obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual del contribuyente.

Límites máximos de la deducción

• El importe de esta deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

• **Además,** la suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas "Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural", "Por inversión en vivienda habitual" y "Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad" **no podrá exceder el 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

• La vivienda habitual deberá ser propiedad del contribuyente.

▪ ***Importante:*** *no darán derecho a practicar esta deducción las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.*

• A los efectos de la presente deducción **se entenderá por obras de rehabilitación energética** las destinadas a la mejora del **comportamiento energético de las edificaciones** reduciendo su demanda energética, al **aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas** o a la incorporación de **equipos que utilicen fuentes de energía renovables**.

También tendrán tal consideración, las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de **mecanismos que favorezcan el ahorro de agua**, así como la implantación de **redes de saneamiento separativas en el edificio** y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

▪ ***Atención:*** *no generarán derecho a la presente deducción las cantidades destinadas a mobiliario o a electrodomésticos.*

(31) Dichas cuestiones se comentan en las páginas 544 y ss. del Capítulo 16.

- En el supuesto de **edificaciones en régimen de propiedad horizontal** en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, el importe del gasto se imputará a los diferentes propietarios con derecho a deducción **en función de su cuota de participación**.
- La obra de rehabilitación energética deberá **acreditarse mediante los certificados de calificación energética**, en los términos establecidos en el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios, debidamente inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la Consejería competente en materia de industria, en el que conste el certificado obtenido antes de la realización de las obras rehabilitación energética y el expedido tras las mismas.

Base de la deducción

- La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a las personas o entidades que realicen las obras.

En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de **dinero de curso legal**.

- La **base máxima anual** de esta deducción será de **7.000 euros** por contribuyente.

Justificación documental

- El gasto de las obras de rehabilitación energética **se deberá justificar a través de factura** que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.
- En el supuesto de **edificaciones en régimen de propiedad horizontal** en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, ésta certificará el importe del gasto imputable a cada vivienda y que ha sido efectivamente satisfecho por el propietario en el período impositivo.
- La factura recibida por el contribuyente, o en su caso la certificación emitida por la comunidad de propietarios, **deberá conservarse durante el plazo de prescripción**, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

Incompatibilidad

- La presente deducción es incompatible con la deducción autonómica “Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural” y con la deducción autonómica “Por inversión en vivienda habitual”, no pudiendo aplicarse sobre las mismas cantidades ambas deducciones.

Por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad (Art. 14 ter Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo, por las obras e instalaciones de adecuación a la vivienda por razón de discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El concepto obras o instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, así como la base máxima de deducción y los restantes requisitos exigidos para la práctica de la deducción son los contenidos en el **artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, en la redacción vigente el 1 de enero de 2012**.

Límite conjunto de la deducción

- La suma del importe de esta deducción junto con el de las deducciones autonómicas “Por cantidades destinadas por sus titulares a la restauración, rehabilitación o reparación de bienes inmuebles declarados de Interés Cultural”, “Por inversión en vivienda habitual” y “Por obras de rehabilitación energética de la vivienda habitual" **no podrá exceder el 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla 515 de la página 16 de la declaración.

Por alquiler de vivienda habitual (Art. 15 Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual, con un **máximo de 600 euros anuales**.

  - ***Atención:*** *en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 5 de diciembre de 2018 el porcentaje de deducción aplicable será el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de la vivienda habitual, con un máximo de 500 euros anuales.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
  - **20.000 euros anuales** en tributación individual.
  - **30.000 euros anuales** en tributación conjunta.
- Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100 de la base imponible general** obtenida en el período impositivo descontado, si lo hubiere, el importe de las subvenciones que por este concepto hubiera percibido el arrendatario.
- El concepto de vivienda habitual será el contenido en la Ley del IRPF. [32]
- La aplicación de la deducción queda condicionada a la declaración por parte del contribuyente del **NIF arrendador**, de la **identificación catastral** de la vivienda habitual y del **canon arrendaticio anual**.

  - ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar la referencia catastral de la vivienda en la casilla* ***[0929]*** *y en la* ***[0931]*** *si existe una segunda vivienda arrendada o, en su caso, si no tiene referencia catastral, se marcará con una "X", respectivamente, en las casillas* ***[0930]*** *y* ***[0932]****. Asimismo, deben cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración.*

---

[32] Véase nota anterior.

Por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago (Art. 15 bis Decreto legislativo 1/2009)

▪ ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 5 de diciembre de 2018.*

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 25 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio correspondiente, por el arrendamiento de la vivienda habitual.
- El importe **máximo** de deducción será de **1.200 euros anuales,** tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción solo será aplicable en el caso de la transmisión de la vivienda habitual que efectúe su propietario en favor de la entidad financiera acreedora, o de una filial inmobiliaria de su grupo, porque no puede hacer frente al pago de los préstamos o créditos hipotecarios concedidos para su adquisición, siempre y cuando el transmitente continúe ocupando la vivienda mediante contrato de arrendamiento con opción de compra firmado con la entidad financiera. [33]
- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a**
  - **24.000 euros anuales** en tributación individual.
  - **34.000 euros anuales** en tributación conjunta.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por el arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago de Aragón y Canarias" del Anexo B.7) del modelo de la declaración.*

Por arrendamientos a precios con sostenibilidad social (deducción del arrendador) (Art. 15 ter Decreto legislativo 1/2009)

▪ ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 5 de diciembre de 2018.*

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 10 por 100 de los rendimientos netos reducidos del capital inmobiliario** obtenidos por el arrendamiento de viviendas cuando su destino sea el de ser la vivienda habitual del arrendatario y se trate de arrendamientos retribuidos a precios con sostenibilidad social.

  Los rendimientos netos reducidos serán los consignados en la casilla ***[0093]*** de la página 5 de la declaración.
- Para determinar si los **precios son sostenibles socialmente** se deberán cumplir simultáneamente los siguientes **requisitos:**

---

[33] Véase al respecto los supuestos de arrendamiento vinculados a determinadas operaciones de dación en pago contempladas en el artículo 35-bis del Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009 que se transcribe en la página 1067 del Apéndice.

a) La renta anualizada no podrá superar **el 30 por 100 de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro del arrendatario** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración del arrendatario correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción).

b) La renta anualizada derivada del rendimiento del capital inmobiliario por el arrendamiento de la vivienda no podrá superar el **10 por 100 del valor catastral del inmueble**.

c) Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro del arrendatario** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración del arrendatario correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción) **no sea superior a 24.000 euros anuales.**

d) Que el arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, no sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive.

e) Que el arrendador esté al corriente de sus obligaciones fiscales e indique en sus declaraciones de IRPF el **NIF arrendatario** y el **número de referencia catastral del bien arrendado**.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción por arrendamientos a precios con sostenibilidad social (deducción del arrendador) de Canarias" del Anexo B.8) del modelo de la declaración.*

Por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda (deducción del arrendador) (Art. 15 quáter Decreto legislativo 1/2009)

▪ ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 5 de diciembre de 2018.*

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **75 por 100** de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de **primas de seguros de crédito** que cubran total o parcialmente **el impago de las rentas** a las que el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de un bien inmueble, situado en Canarias, a un tercero destinado a vivienda.
- El importe máximo de esta deducción será de **150 euros anuales tanto en tributación individual como en la conjunta**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que la **duración del contrato de arrendamiento de vivienda** con un mismo arrendatario sea **igual o superior a un año**.
- **Que se haya constituido el depósito de la fianza** a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias, en el plazo establecido para ello.
- Que el contribuyente **declare en el IRPF el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento** de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.
- Que el arrendador esté al corriente de sus obligaciones fiscales e indique en sus declaraciones de IRPF el **NIF arrendatario** y el **número de referencia catastral del bien arrendado**.

- Que el importe mensual del arrendamiento **no sea superior a 800 euros**.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda (deducción del arrendador) de Canarias" del Anexo B.8) del modelo de la declaración*

Por contribuyentes desempleados (Art. 16 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros** para los contribuyentes que perciban prestaciones de desempleo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Tener **residencia habitual en las Islas Canarias**.
- **Estar en situación de desempleo** durante más de seis meses del período impositivo correspondiente al año 2018.

▪ ***Importante:*** *en el supuesto de tributación conjunta, podrán beneficiarse de esta deducción cada uno de los contribuyentes integrados en la unidad familiar que se encuentre en la indicada situación de desempleo y tenga su residencia habitual en las Islas Canarias.*

- La **suma de los rendimientos íntegros del trabajo**, casilla ***011*** de la página 4 de la declaración, **ha de ser superior a 11.200 euros e igual o inferior a 22.000 euros** tanto en tributación individual como en tributación conjunta.

Estas cuantías serán para cada período impositivo las equivalentes en la normativa reguladora del IRPF a efectos de la obligación de declarar.

- La **suma de la base imponible general y del ahorro,** excluida la parte correspondiente a los rendimientos del trabajo, **no podrá superar la cantidad de 1.600 euros**.

Dicha cuantía se determinará sumando los importes de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y restando de su resultado el importe consignado en la casilla ***023*** de la página 4 de la declaración.

Por gasto de enfermedad (Art. 16 ter Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- El **10 por 100** de los **gastos y honorarios profesionales** abonados durante el periodo impositivo **por la prestación de servicios** realizada por quienes tengan la condición de profesionales **médicos o sanitarios, excepto farmacéuticos**, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias, **por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar**.

▪ ***Importante:*** *en ningún caso se incluye la asistencia con fines estéticos, excepto cuando constituyan la reparación de daños causados por accidentes o intervenciones que afecten a las personas y los tratamientos destinados a la identidad sexual.*

- El **10 por 100** de los **gastos en la adquisición de aparatos y complementos**, incluidas las gafas graduadas y las lentillas, que por sus características objetivas sólo puedan destinarse a **suplir las deficiencias físicas** de las personas.

Límites máximos de la deducción

- Esta deducción tendrá un **límite anual de**:
  - **500 euros en tributación individual.**
  - **700 euros en tributación conjunta.**
  - Estos límites **se incrementarán** en **100 euros en tributación individual** cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al **65 por 100**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La base conjunta de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios**.

  La deducción solo la podrán aplicar las personas titulares de las facturas y que, a su vez, realicen el pago por los medios establecidos. No obstante, si se trata de matrimonios en régimen de gananciales las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales, por lo que ambos padres podrían aplicar la deducción sobre la mitad de las cantidades satisfechas por los gastos originados por los hijos, aunque la factura esté a nombre de uno solo de ellos. En el resto de los casos (separación de bienes, parejas de hecho, etc.) se deberá acreditar quien ha satisfecho los gastos (a priori se entiende que el gasto lo ha satisfecho el titular de la factura, pero se admite prueba que acredite que ha sido otro de los progenitores) que será quien pueda aplicar la deducción y por la totalidad de las cantidades satisfechas por él.

  ▪ ***Importante:*** *en ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.*

- La factura deberá cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción.

Por familiares dependientes con discapacidad (Art. 16 quáter Decreto Legislativo 1/2009)

Cuantía de la deducción

- **500 euros** por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, que genere el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad.[34]

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración correspondiente al ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, **no sea superior a:**
  - **39.000 euros en tributación individual.**
  - **52.000 euros en tributación conjunta.**
- Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el presente artículo, **se estará a las reglas del prorrateo**, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del IRPF.

[34] El mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes del contribuyente, se comenta en la página 506 y s. del Capítulo 14.

Límites comunes y obligaciones formales para aplicar las deducciones (Art. 18 Decreto Legislativo 1/2009)

Límites comunes

- La suma de las deducciones aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica en ningún caso podrá superar el importe de la misma.
- Sobre un mismo bien no se podrá aplicar más de una de las deducciones autonómicas anteriormente comentadas.

En consecuencia, no pueden aplicarse simultáneamente las deducciones autonómicas por inversión en vivienda habitual y por obras de adecuación de la vivienda habitual cuando los importes que las originan estén referidos a una misma vivienda, aunque las cantidades invertidas sean diferentes.

Obligaciones formales

- Los contribuyentes del IRPF están obligados a conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones de la cuota que hayan aplicado efectivamente.
- Mediante Orden del Consejero de la Comunidad Autónoma de Canarias competente en materia tributaria se podrán establecer obligaciones de justificación e información para el control de las deducciones a que se refiere el apartado anterior.

Comunidad Autónoma de Cantabria

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cantabria podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por arrendamiento de vivienda habitual por jóvenes, mayores y personas con discapacidad (Art. 2.1 Decreto Legislativo 62/2008)

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por el arrendamiento de la vivienda habitual, con el **límite máximo de deducción de 300 euros** anuales.
- **En caso de tributación conjunta**, el **importe máximo de la deducción** será de **600 euros**, siendo preciso para ello que, al menos, uno de los declarantes reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción que a continuación se comentan.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Tener menos de 35 años cumplidos, 65 o más, o ser persona con discapacidad física, psíquica o sensorial** con un grado de discapacidad igual o superior al **65 por 100** de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31). (35)
- **Que la suma de base imponible general y la base imponible del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **sea inferior a**:
  - **22.000 euros en tributación individual**.
  - **31.000 euros en tributación conjunta**.
- **Que las cantidades satisfechas** en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de la renta del contribuyente.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar de la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla* ***[1122]*** *y en la* ***[1125]*** *si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas* ***[1123]*** *y* ***[1126]***.

Por cuidado de familiares (Art. 2.2 Decreto Legislativo 62/2008)

Cuantía de la deducción

- **100 euros** por cada uno de los siguientes familiares, ya sea el parentesco por consanguinidad o por afinidad:
  - **Descendiente menor de 3 años**.
  - **Ascendiente mayor de 70 años**.
  - **Ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano con** un **grado de discapacidad física, psíquica o sensorial** igual o superior al **65 por 100** de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

(35) A efectos de acreditación del grado de discapacidad téngase la disposición adicional única del Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, cuya regulación es similar a la que establece el artículo 72 de la Ley del IRPF.

Por descendiente menor de 3 años con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, procederá aplicar una deducción de 100 euros por descendiente y otros 100 euros por discapacidad. De forma análoga cabe proceder con los ascendientes.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano **conviva más de 183 días del año natural con el contribuyente**. **Se exceptúa** del cumplimiento de este requisito a los **menores de tres años**.
- Que el descendiente o ascendiente **no tenga rentas brutas anuales superiores a 6.000 euros**. En los supuestos de discapacidad de ascendiente, descendiente, cónyuge o hermano el límite será de 1,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).[36]

■ ***Recuerde:*** *cumpliéndose los anteriores requisitos, se tendrá derecho a la aplicación de la deducción, aunque el parentesco sea por afinidad.*

Por obras de mejora (Art. 2.3 Decreto Legislativo 62/2008)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** en obras realizadas, durante el ejercicio fiscal, en **cualquier vivienda o viviendas de su propiedad**, siempre que esté situada en la Comunidad de Cantabria**, o en el edificio en la que la vivienda se encuentre**, y que tengan por objeto:

  a) Una **rehabilitación calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria**.

  b) La mejora de la **eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medio ambiente y la accesibilidad** a la vivienda o al edificio en que se encuentra.

  c) La utilización de **energías renovables, la seguridad y la estanqueidad**, y en particular: sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas, calefacción.

  d) Las **obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación** que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

■ ***Importante:*** *no darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectadas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.*

Base de la deducción

- La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito,** a las personas o entidades que realicen tales obras.

En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de **dinero de curso legal**.

Límites máximos de la deducción

- La deducción **tendrá un límite anual de:**
  - **1.000 euros en tributación individual**.
  - **1.500 euros en tributación conjunta**.

[36] El importe del IPREM anual para 2018 que se toma como referencia asciende a 7.519,59 euros, por lo que el límite cuantitativo queda fijado en 11.279,39 euros.

- Estos límites se incrementarán en **500 euros** en **tributación individual** cuando el contribuyente sea una **persona con un grado acreditado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.

En el caso de **tributación conjunta el incremento será de 500 euros por cada contribuyente** con dicha discapacidad.

A efectos de la aplicación del incremento se tomarán en consideración todos los miembros de la unidad familiar que tengan el grado de discapacidad exigido con independencia de que tengan o no rentas y de si han satisfecho o no cantidades que les den derecho a la deducción.

- ***Atención:*** *la acreditación del grado de discapacidad se efectuará según lo dispuesto en la disposición adicional única del Decreto legislativo 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de medidas fiscales en materia de tributos cedidos por el Estado (BOC 02-07-2008) coincidente con lo que establece el artículo 72 de la Ley del IRPF.*

- Las cantidades satisfechas en el ejercicio y no deducidas por exceder del límite anual, podrán deducirse en los **dos ejercicios siguientes**.

La deducción pendiente de aplicar procedente del ejercicio 2016 ha de practicarse obligatoriamente en el ejercicio 2018, hasta la cuantía máxima permitida según el tipo de tributación, por lo que el contribuyente no puede optar por demorar, total o parcialmente, su aplicación al ejercicio 2019.

Asimismo, téngase en cuenta que las deducciones pendientes de 2016 y 2017 se aplican antes de la deducción generada en 2018, por lo que, si con aquélla se agota el límite máximo anual de la deducción, las cantidades satisfechas en 2018 se podrán deducir en los dos ejercicios siguientes.

Incompatibilidad

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF.

- ***Atención:*** *el importe de la deducción generado en 2016 y 2017 que no pudo ser aplicado por exceder del límite anual, se consignarán en casilla **[0948]** del anexo B.3) de la declaración. Si las obras se realizan y satisfacen en 2018 los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la personas o entidad que realiza las obras en la casilla **[0949]** del anexo B.3) de la declaración y el importe de la deducción en la casilla **[0950]**. Finalmente, el importe de las cantidades satisfechas en 2018 no deducidas por exceder del límite anual se consignará en la casilla **[0956]**.*

Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera o a Asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad (Art. 2.4 Decreto Legislativo 62/2008)

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades donadas** a **fundaciones** domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE del 27) y que persigan fines culturales, asistenciales, sanitarios o deportivos o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos.
- **El 12 por 100 de las cantidades donadas** al Fondo Cantabria Coopera.
- **El 15 por 100 de las cantidades donadas** a asociaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de

régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y cuyo objeto sea el apoyo a personas con discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Tratándose de donativos a fundaciones, que éstas se encuentren **inscritas en el Registro de Fundaciones**, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

Límite máximo de los donativos con derecho a deducción

- La base de esta deducción autonómica está sujeta al **límite del 10 por 100 de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración.

Este límite opera conjuntamente con el que afecta a la deducción general por donativos y a la deducción por inversiones o gastos en bienes de interés cultural.

Por consiguiente, únicamente podrá aplicarse esta deducción autonómica por el importe de los donativos con derecho a la misma que no supere la cuantía que, en su caso, reste del citado límite tras practicar las deducciones generales del impuesto anteriormente mencionadas. (37)

Por acogimiento familiar de menores (Art. 2.5 Decreto Legislativo 62/2008)

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes que reciban a menores en **régimen de acogimiento familiar** podrán deducir las siguientes cantidades:

- **240 euros** con carácter general, o
- **240 euros** por el número máximo de menores acogidos de forma simultánea en el período impositivo.

En todo caso, **la cuantía de la deducción no podrá superar** el importe de **1.200 euros**.

- Esta deducción **será igualmente aplicable a las personas ex-acogedoras** con las que conviva una **persona mayor de edad que se hubiera tenido acogida hasta la mayoría de edad**, siempre que la convivencia no se haya interrumpido y que la convivencia se dé bajo la aprobación y la supervisión de la entidad pública de protección de menores.

En este último caso, **la deducción está sujeta a los mismos requisitos que permiten la aplicación del mínimo por descendientes** por los/las hijos/as mayores de edad que conviven en el domicilio familiar.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple o permanente, administrativo o judicial (38), siempre que los contribuyentes hayan sido previamente seleccionados al efecto por una entidad pública de protección de menores.
- Los contribuyentes que reciban a los menores **no deben tener relación de parentesco** con los acogidos ni adoptarlos durante el período impositivo.

---

(37) Véase el epígrafe "Deducción por donativos", páginas 593 y ss.

(38) Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) modificó, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Y que conforme a la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015 todas las referencias que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil.

- En el supuesto de acogimiento de menores **por matrimonios, parejas de hecho o parejas que convivan de forma permanente en análoga relación de afectividad a las anteriores sin haber registrado su unión**, el importe de la deducción **se prorrateará por partes iguales** en la declaración individual de cada uno de ellos si tributaran de esta forma.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación (Art. 2.6 Decreto Legislativo 62/2008)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades invertida**s durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que más adelante se detallan.
- **El límite máximo de deducción será de 1.000 euros,** tanto en tributación individual como en conjunta**.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

a) Que como consecuencia de **la participación conseguida por el contribuyente** computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural **más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.

b) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años.**

c) La entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones debe cumplir los siguientes requisitos:

1º Debe **revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral.**

2º Debe **tener la consideración de PYMES** de acuerdo con la definición de las mismas dada por la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de mayo de 2003.

3º Debe t**ener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Cantabria**.

4º Debe desarrollar una **actividad económica**.

A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5º En caso de que la inversión efectuada corresponda a la **constitución de la entidad** debe contar, desde el primer ejercicio fiscal, como mínimo, con una **persona contratada, a jornada completa, dada de alta en la Seguridad Social y residente en la Comunidad Autónoma de Cantabria**.

6º En caso de que la inversión efectuada corresponda a una **ampliación de capital**:

- La entidad deberá haber sido constituida dentro de los **tres años anteriores** a la ampliación de capital y
- **La plantilla media** de la entidad **durante los dos ejercicios fiscales posteriore**s al de la ampliación **ha de incrementarse respecto de la plantilla media que tuviera en los**

doce meses anteriores al menos en una persona contratada, a jornada completa, dada de alta en la Seguridad Social y residente en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

- Dicho incremento **se debe mantener durante al menos otros veinticuatro meses**.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

d) El contribuyente o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección**. **Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad** objeto de la inversión.

e) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

f) Los requisitos establecidos en las letras a) y d) y en los números 3º, 4º y 5º de la letra c) anterior, **deben cumplirse** durante un **período mínimo de tres año**s a partir de la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1136].***

Por gastos de enfermedad (Art. 2.7 Decreto Legislativo 62/2008)

a) Por gastos y honorarios profesionales por la prestación de servicios sanitarios

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **10 por 100 de los gastos y honorarios profesionales,** tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar, abonados durante el año por la prestación de servicios sanitarios **por motivo de enfermedad, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez**.
- Esta deducción tendrá un **límite anual de**:
  - **500 euros en tributación individual.**
  - **700 euros en tributación conjunta.**

- **Estos límites se incrementarán** en:
  - **100 euros en tributación individua**l cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al **65 por 100**.
  - **100 euros por cada contribuyente con dicha discapacidad** en el caso de **tributación conjunta.**

b) Por cuotas a mutualidades o sociedades de seguros médicos no obligatorios

Cuantía y límites máximos de la deducción

- El **5 por 100 de las cantidades pagadas** durante el año en concepto de cuotas a mutualidades o sociedades de seguros médicos no obligatorios, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar.
- Esta deducción tendrá un **límite anual de**:
  - **200 euros en tributación individual.**
  - **300 euros en tributación conjunta.**
  - **Estos límites se incrementarán en:**
  - **100 euros en tributación individua**l cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al **65 por 100**.
  - **100 euros por cada contribuyente con dicha discapacidad** en el caso de **tributación conjunta.**

Requisito para la aplicación de la deducción

- La base conjunta de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios**.

La deducción solo la podrán aplicar las personas titulares de las facturas y que, a su vez, realicen el pago por los medios establecidos.

Si se da la circunstancia de que una persona realiza el pago con una cuenta de titularidad conjunta se puede aplicar la deducción siempre que el titular de la factura y el de la cuenta sean los mismos.

En tributación conjunta se podrá aplicar la deducción por los gastos de enfermedad de cualquiera de los cónyuges con independencia del titular de la factura y del cónyuge que realice el pago, incluso en los casos en los que los servicios médicos hayan sido prestados a uno de los cónyuges y la factura y el pago estén a nombre del otro y en aquellos otros en los que el pago es realizado por un cónyuge distinto del que recibe los servicios del que figura como titular de la factura.

A diferencia de lo anterior, en tributación individual si el titular de la factura es uno de los cónyuges y la persona que ha recibido los servicios médicos es el otro, no se puede aplicar la deducción (ni por el titular de la factura ni por quien recibe los servicios médicos), aunque se pague con una cuenta de titularidad conjunta y el régimen económico matrimonial sea la sociedad de gananciales.

■ ***Importante:*** *en ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.*

Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos (Arts. 1 y 13 Ley 8/2013)

Cuantía de la deducción

- **Por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo, que genere el derecho a la aplicación del **mínimo por descendiente**, la siguientes cantidades: [39]
  - **100 euros** en el caso de partos o adopciones de **un hijo.**
  - **500 euros** en el caso de partos o adopciones de **dos hijos**.
  - **900 euros** en el caso de partos o adopciones de **tres o más hijos.**

Lo que genera el derecho a cada una de estas deducciones es el número de hijos en cada parto y no el número de nacimientos durante el ejercicio, de modo que, a título de ejemplo, si en el año se produce más de un parto corresponderá una deducción de 100 euros por cada uno si es de un solo hijo y si se produce un solo parto de dos hijos una deducción de 500 euros.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere**:
  - **27.000 euros en tributación individual.**
  - **36.000 euros en tributación conjunta**.
- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las normas para **la aplicación del mínimo por descendientes, contenidas en la Ley del IRPF**.

No obstante, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos descendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las **normas para el prorrateo del mínimo por descendientes**.

Por familia numerosa (Arts. 2 y 13 Ley 8/2013)

Cuantías de la deducción

- **En general:**
  - **200 euros,** cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
  - **400 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.
- **Cuando alguno de los cónyuges o descendientes,** a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto, **tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 y generen el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad** [40], la deducción será:
  - **300 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
  - **900 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

---

[39] Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y ss.

[40] El mínimo por discapacidad se comenta en las páginas 506 y ss. del Capítulo 14.

Requisitos y otras condiciones

- El contribuyente debe **tener reconocida la condición de familia numerosa**, de conformidad con lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosa, en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere:**
  - **27.000 euros en tributación individual.**
  - **36.000 euros en tributación conjunta.**
- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las normas para **la aplicación del mínimo por descendientes, y discapacidad contenidas en la Ley del IRPF.**

No obstante, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos descendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las **normas para el prorrateo del mínimo por descendientes**.

Por gastos en la adquisición de libros de texto y por la enseñanza de idiomas (Arts. 3 y 13 Ley 8/2013)

Cuantía y límites máximos de la deducción

- **El 100 por 100 de las cantidades satisfechas**, por los gastos destinados a la adquisición de **libros de texto editados** para las etapas correspondientes a la **educación básica a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación**, o norma que la que la sustituya.
- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo por l**a enseñanza de idiomas recibida, como actividad extraescolar**, por los hijos o descendientes durante las etapas correspondientes a la **educación básica a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación**, o norma que la sustituya.
- La cantidad a deducir por todos los gastos señalados anteriormente **no excederá de las cuantías máximas** que se indican a continuación:

a) **Declaraciones conjuntas**

1º. Los contribuyentes que **no tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0514]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 12.000 euros	100,00 euros
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros	50,00 euros
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	37,50 euros

2º. Los contribuyentes **que tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y de la base imponible**

del ahorro menos el mínimo por descendientes (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0514]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en el tramo que se indica a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 40.000 euros	150,00 euros

b) Declaraciones individuales:

1º. Los contribuyentes **que no tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0514]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 6.500 euros	50,00 euros
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25,00 euros

2º. Los contribuyentes **que tengan la condición legal de familia numerosa**, para los que la cantidad resultante de la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0514]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) se encuentre comprendida en el tramo que se indica a continuación, podrán deducirse la siguiente cuantía:

(Base imponible general + Base imponible del ahorro) – (Mínimo por descendientes)	Límite por hijo
Hasta 30.000 euros	75,00 euros

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las deducciones resultantes de la aplicación de los apartados anteriores **se minorarán en el importe de las becas y ayudas concedidas** en el periodo impositivo de que se trate de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, o de cualquier otra Administración Pública, **que cubran la totalidad o parte de los gastos** que dan derecho a deducción.

  Cuando los gastos correspondan a dos o más hijos se calculará de forma global el importe de las deducciones aplicables por todos los hijos y se minorará en el importe total de las becas y ayudas percibidas por todos ellos.

  A estos efectos téngase en cuenta que los límites establecidos para el cálculo de la deducción no se aplican individualmente a cada uno de los hijos, sino que a la deducción correspondiente a los gastos satisfechos por todos los hijos se le aplicará el límite resultante de multiplicar el límite individual establecido por el número de hijos que generan el derecho a la deducción.

- A los efectos de la aplicación de estas deducciones, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los **padres o ascendientes respecto de aquellos hijos o descendientes escolarizados que den derecho** a la reducción prevista, en concepto de **mínimo por descendientes**, en el artículo 58 de la Ley del IRPF.
- Los contribuyentes que deseen gozar de esta deducción deberán estar **en posesión de los justificantes acreditativos del pago** de los conceptos objeto de deducción.

  La justificación de los gastos que dan lugar a la deducción debe hacerse, con carácter prioritario, mediante factura. Ello sin perjuicio de la posibilidad de admitir otro tipo de justificantes, (como podrían ser los tickets emitidos por el comercio minorista) que, conforme a Derecho, puedan tener tal carácter.
- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta l**as normas para la aplicación del mínimo por descendientes contenidas en la Ley del IRPF**.

Por discapacidad del contribuyente (Arts. 4 y 13 Ley 8/2013)

Cuantía de la deducción

- **300 euros por cada contribuyente** que tenga un grado de discapacidad acreditado **igual o superior al 65 por 100** y tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad del contribuyente.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere:**
  - **27.000 euros en tributación individual.**
  - **36.000 euros en tributación conjunta.**
- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las **normas para la aplicación del mínimo por contribuyente y discapacidad contenidas en la Ley del IRPF**.

Incompatibilidad

- Esta deducción es incompatible con la deducción por discapacidad de ascendiente o descendiente respecto de una misma persona.

En consecuencia, los descendientes con discapacidad que integren la unidad familiar generarán derecho en tributación conjunta a la aplicación de la deducción por discapacidad de descendientes y no a la deducción por discapacidad del contribuyente.

- En los supuestos en los que el contribuyente sea una persona mayor de 75 años con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicará esta deducción y no la establecida "Para contribuyentes mayores de 75 años".

Por discapacidad de ascendientes o descendientes (Arts. 5 y 13 Ley 8/2013)

Cuantía de la deducción

- **300 euros por cada ascendiente o descendiente** con un grado de discapacidad acreditado **igual o superior al 65 por 100**, que genere el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes. [41]

---

[41] El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes del contribuyente, se comenta en las páginas 506 y ss. del Capítulo 14.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere:**
  - **27.000 euros en tributación individual.**
  - **36.000 euros en tributación conjunta.**
- Para la aplicación de esta deducción se tendrán en cuenta las normas para **la aplicación del mínimo por ascendientes, descendientes y discapacidad contenidas en la Ley del IRPF**.

No obstante, **cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes o descendientes y **alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por ascendientes, descendientes y discapacidad**.

- **En los casos de tributación conjunta**, la deducción aplicable por descendientes con discapacidad será siempre ésta y no la deducción por discapacidad del contribuyente.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con la deducción por discapacidad del contribuyente respecto de una misma persona.

En consecuencia, los descendientes con discapacidad que integren la unidad familiar generarán derecho en tributación conjunta a la aplicación de la deducción por discapacidad de descendientes y no a la deducción por discapacidad del contribuyente.

- En los supuestos en los que el ascendiente sea una persona mayor de 75 años con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicará esta deducción y no las establecida "Por cuidado de ascendientes mayores de 75 años".

Para contribuyentes mayores de 75 años (Arts. 6 y 13 Ley 8/2013)

Cuantía de la deducción

- **150 euros** para los contribuyentes mayores de 75 años.

Por el cuidado de ascendientes mayores de 75 años (Arts. 6 y 13 Ley 8/2013)

Cuantía de la deducción

- **150 euros** por el cuidado de cada ascendiente mayor de 75 años, siempre que cause derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años. [42]

Requisitos comunes para las dos deducciones anteriores

- **No procederá la aplicación de estas deducciones** cuando los mayores de 75 años que generen el derecho a las mismas, ya sea el contribuyente o el ascendiente, residan durante más de 30 días naturales del período impositivo en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por ésta en otros centros, a excepción de las estancias temporales derivadas de convalecencias debidamente acreditadas por el Servicio de Salud de Castilla-La Mancha.
- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere**:

(42) El mínimo por ascendientes se comenta en las páginas 504 y ss. del Capítulo 14.

- **27.000 euros en tributación individual.**
- **36.000 euros en tributación conjunta.**

- Para la aplicación de estas deducciones se tendrán en cuenta las normas para la aplicación del mínimo por contribuyente y por ascendientes contenidas en la Ley del IRPF.

No obstante, **en el caso de la deducción por el cuidado de ascendiente mayor de 75 años**, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes y alguno de ellos no cumpla el requisito anterior, el importe de la deducción para los demás contribuyentes **quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por ascendientes**.

Incompatibilidad

- La deducción por contribuyentes mayores de 75 años y la deducción por ascendientes mayores de 75 años son incompatibles, respectivamente, con la deducción por discapacidad del contribuyente y con la deducción por discapacidad de ascendiente, respecto de la misma persona mayor de 75 años.

En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por 100, se aplicarán las deducciones por discapacidad del contribuyente o por discapacidad de ascendiente que, en su calidad de contribuyente o de ascendiente del contribuyente, respectivamente, le corresponda.

Por acogimiento familiar no remunerado de menores (Art. 7 Ley 8/2013)

Cuantías de la deducción

- **500 euros** si se trata del **primer menor** en régimen de acogimiento familiar no remunerado, siempre que conviva con el contribuyente durante **más de 183 días** del periodo impositivo.
- **600 euro**s si se trata del **segundo menor o sucesivo** en régimen de acogimiento familiar no remunerado, siempre que conviva con el contribuyente durante más de 183 días del periodo impositivo.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial.[43]
- A efectos de determinación del número de orden del menor acogido solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de 183 días del período impositivo.

En ningún caso, se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo por el contribuyente.

---

[43] Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Por ello, habrá que estar a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, según la que "todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional.

- **No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo** [(44)] cuando se produjera la adopción del menor durante el período impositivo, sin perjuicio de la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción de hijos.

- En el supuesto de acogimiento de menores **por matrimonios o uniones de hecho**, el importe de la dedu**cción se prorrateará por partes i**guales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

- Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere**:

- **12.500 euros en tributación individual.**
- **25.000 euros en tributación conjunta.**

b) Que se **acredite**, por la consejería competente en la materia, l**a formalización del acogimiento**, así como que el contribuyente **no ha recibido ayudas de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha vinculadas con el acogimiento**.

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o con discapacidad (Art. 8 Ley 8/2013)

Cuantía de la deducción

- **600 euros** por cada persona **mayor de 65 años o con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 por 100**, que conviva con el contribuyente durante **más de 183 días** al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando por ello no hayan obtenido ayudas o subvenciones de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el acogimiento no dé lugar a la obtención de **ayudas o subvenciones** de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha,

- **No se podrá practicar la presente deducción**, en el supuesto de acogimiento de mayores de 65 años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un **vínculo de parentesco** de consanguinidad o de afinidad hasta el cuarto grado incluido.

- Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción **para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

- Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere**:

- **12.500 euros en tributación individual.**
- **25.000 euros en tributación conjunta.**

En el caso de matrimonios o uniones de hecho se prorratea el importe de la deducción por partes iguales en la declaración individual de cada uno de ellos, aunque sólo uno de los cónyuges o miembros de la pareja de hecho tenga una base imponible que no supere la cuantía de 12.500 euros, o uno de ellos no presente declaración.

[(44)] Véase nota anterior

b) Que se **acredite**, por la consejería competente en la materia, q**ue ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas** de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha vinculadas con el acogimiento.

Por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años (Art. 9 Ley 8/2013)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, **con un máximo de 450 euros**.
- **El 20 por 100 de las cantidades satisfechas por el arrendamiento** de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual durante el período impositivo, con un **máximo de 612 euros en los siguientes supuestos**:

a) Cuando el contribuyente tenga su domicilio habitual en un municipio de Castilla-La Mancha **con población de hasta 2.500 habitantes**.

b) Cuando el contribuyente tenga su domicilio habitual en un municipio de Castilla-La Mancha **con población superior a 2.500 habitantes y hasta 10.000 habitantes, que se encuentre a una distancia mayor de 30 kilómetros de un municipio con población superior a 50.000 habitantes**.

A estos efectos, para determinar el número de habitantes de cada municipio se tomará el establecido en el padrón municipal de habitantes en vigor a 1 de enero de 2012.

Requisitos y otras condiciones de la deducción

- Que, a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su residencia habitual en Castilla-La Mancha y sea **menor de treinta y seis años**.
- Que la **suma de la base imponible general y la del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo por descendientes** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0514]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) **no supere** la cuantía de:
  - **12.500 euros en tributación individual.**
  - **25.000 euros en tributación conjunta.**
- Que en la autoliquidación del IRPF se consigne el número de identificación fiscal del arrendador de la vivienda.
- Que se haya presentado la **autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.
- El concepto de vivienda habitual será el **fijado por la normativa reguladora del IRPF** vigente a la fecha de devengo del impuesto.

Téngase en cuenta que para tener la consideración de vivienda habitual se exige la residencia en ella durante un plazo continuado de tres años, salvo que concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar de la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla **[1122]** y en la **[1125]** si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas **[1123]** y **[1126]**.*

Por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad (Art. 10 Ley 8/2013)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las donaciones dinerarias** efectuadas durante el período impositivo **destinadas a Organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades,** siempre que estas tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que dentro de sus fines principales estén la cooperación internacional, la lucha contra la pobreza y la ayuda a personas con discapacidad y la exclusión social.
- La **base de la deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable** del contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Las organizaciones no gubernamentales, fundaciones, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades que tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos **han de estar inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha**.
- **En el caso de las fundaciones, será preciso que**, además de su inscripción en el Registro de Fundaciones de Castilla-la Mancha, **rindan cuentas al órgano de Protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.**
- La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante **certificación del órgano competente de la entidad donataria**.

Por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial (Art. 11 Ley 8/2013)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las donaciones dinerarias** efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

  a) La **Administración de la Junta de Comunidades de Castilla- La Mancha y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma** cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial.

  b) Las **entidades sin fines lucrativos** a que se refieren los artículos 2 y 3 de la **Ley 49/2002, de 23 de diciembre**, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que entre sus fines principales se encuentren la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

- La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante **certificación de la entidad donataria.**

Límite máximo de la deducción

- El importe de la deducción **no podrá exceder el 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Comunidad de Castilla y León

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Castilla y León podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Para contribuyentes afectados por discapacidad (Art. 6 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantía de la deducción

- **300 euros por cada contribuyente** de edad igual o superior a 65 años afectado por un grado de discapacidad igual o superior al **33 por 100**.
- **656 euros por cada contribuyente** de edad igual o superior a 65 años afectado por un grado de discapacidad igual o superior al **65 por 100**.
- **300 euros por cada contribuyente** menor de 65 años afectado por un grado de discapacidad igual o superior al **65 por 100**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013]

- Que la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro** del contribuyente **menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el importe de la casilla ***[0519]*** de la página 15) no supere las siguientes cantidades:
  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros en tributación conjunta**.
- **Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas** de la Comunidad de Castilla y León.
- **Que el grado de discapacidad** se acredite mediante **certificación** expedida por el órgano competente en la materia. Dicho grado será el determinado conforme al baremo al que se refiere actualmente el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

Se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

También se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en caso de pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Por adquisición o rehabilitación de vivienda por jóvenes en núcleos rurales (Art. 7.1 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición o rehabilitación** de la vivienda que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente en el territorio de la Comunidad de Castilla y León. También resulta aplicable la deducción en los **supuestos de construcción de la vivienda** que vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente tenga **su residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León** y que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), tenga **menos de 36 años**.

- **Que se trate de su primera vivienda habitual**. Se considera que el contribuyente adquiere su primera vivienda cuando no dispusiera ni hubiera dispuesto de **ningún derecho de plena propiedad igual o superior al 50 por 100 sobre otra vivienda.**

- **Que la vivienda esté situada en una población de Castilla y León** (45) que, en el momento de la adquisición o rehabilitación, no exceda de:

  - 10.000 habitantes, con carácter general, o
  - 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

  A estos efectos, la Orden HAC/197/2015, de 3 de marzo (BOCYL 20-03-2015) dispone que con fecha 1 de enero de **cada año** se actualizarán las listas de municipios que cumplen los requisitos previstos en la normativa autonómica para la aplicación de beneficios fiscales en los tributos cedidos sobre los cuales la Comunidad de Castilla y León tenga atribuidas competencias normativas. Estas listas se publicarán en el Portal Tributario de la Junta de Castilla y León.

  ▪ ***Importante:*** ***este requisito deberá cumplirse en el momento de la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual****. En los supuestos de* ***construcción de vivienda habitual,*** *este requisito deberá cumplirse en el momento en que se realice el primer pago de los gastos derivados de la ejecución de las obras o, en su caso, la primera entrega de cantidades a cuenta al promotor de la vivienda.*

- Que para aquellas adquisiciones que se hayan producido **a partir de 1 de enero de 2016**, el valor de la vivienda, a efectos del impuesto que grave la adquisición, debe ser **menor de 135.000 euros**.

- Que se trate de una **vivienda de nueva construcción o de una rehabilitación calificada como actuación protegible** al amparo de los correspondientes planes estatales o autonómicos de vivienda.

  Se considera vivienda de nueva construcción aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo, se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

- Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda se produzca **a partir de 1 de enero de 2005**.

- Que **base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el importe de la casilla ***[0519]*** de la página 15) **no supere** las siguientes cantidades:

  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros, en tributación conjunta**.

(45) Hasta el 31 de diciembre de 2015 se utilizaba el término "municipio". A partir de esa fecha se modifica el concepto de población a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales autonómicos por adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a ser la residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Castilla y León. En este sentido, con efectos 1 de enero de 2016, la disposición final séptima del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre establece que "Para determinar el número de habitantes se tomará el establecido en el padrón de habitantes en vigor a 1 de enero de cada año publicado por el Instituto Nacional de Estadística". Con anterioridad se tomaba únicamente el padrón municipal de habitantes en vigor.

Base máxima de la deducción

La base máxima de esta deducción será de **9.040 euros anuales** y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, y demás gastos derivados de la misma.

En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por aplicación del citado instrumento.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013

- El **concepto de rehabilitación de viviendas es el recogido en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, o norma que le sustituya.

  A efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

  1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

  2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

- La aplicación de la deducción está condicionada a que el **importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Pérdida del derecho a la deducción practicada (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013

- Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por inversión en instalaciones medioambientales y de adaptación a personas con discapacidad en vivienda habitual (Art. 7.2 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantía de la deducción

- El **15 por 100 de las inversiones** que se realicen en las actuaciones de rehabilitación de vivienda que a continuación se relacionan, siempre que la vivienda este situada en la Comunidad de Castilla y León y constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente:

  a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por 100 de la contribución mínima exigible por la normativa técnica de edificación aplicable.

  b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.

  c) La mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

  d) Las obras e instalaciones de adecuación necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de uno o varios ocupantes de la vivienda que sean personas con discapacidad, siempre que éstos sean el sujeto pasivo o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- La **rehabilitación** de la vivienda deberá cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora del IRPF (Ley y Reglamento) en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, para la aplicación de la deducción por rehabilitación de vivienda habitual. (46)

- Las **obras de adaptación** a que se refiere la letra d) del apartado "Cuantía de la deducción" anterior deberán ajustarse a los requisitos establecidos en la normativa del estatal del IRPF (Ley y Reglamento) en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

  ■ ***Atención:*** *esta deducción autonómica es aplicable a las actuaciones de rehabilitación de viviendas y obras de adaptación para personas con discapacidad realizadas tanto con anterioridad a 1 de enero de 2013 como con posterioridad a dicha fecha.*

- La deducción requerirá el **previo reconocimiento por el órgano competente** de que la actuación de rehabilitación haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en la normativa, estatal o autonómica, que regule los planes de fomento de la rehabilitación edificatoria. (47)

  El mero otorgamiento de la subvención no implica haber realizado las obras que permitan la aplicación de la deducción autonómica. Una vez realizadas las obras, el beneficiario de la subvención debe justificar la realización de dichas obras para la posterior comprobación por parte de la Administración.

---

(46) Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual. Régimen transitorio", páginas 544 y ss.

(47) Véase el Decreto 54/2010, de 2 de diciembre, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento previo de actuaciones de rehabilitación incluidas en planes de rehabilitación de vivienda a efectos de la deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables y de ahorro de agua en la vivienda habitual y para la aplicación de tal deducción (BOCyL 3-12-2010).

Base máxima de deducción

La base de esta deducción estará constituida por las **cantidades realmente satisfechas** por el contribuyente para la adquisición e instalación de las inversiones a que se refiere el apartado anterior, **con el límite máximo de 20.000 euros**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013

- Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por inversión en rehabilitación de viviendas destinadas a alquiler en núcleos rurales (Art. 7.3 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100** de **las cantidades invertidas** en actuaciones de rehabilitación de viviendas.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- El **concepto de rehabilitación de viviendas es el recogido en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido**, o norma que le sustituya.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos:

1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

- **La vivienda debe estar situada en una población de Castilla y León** que, en el momento de la adquisición o rehabilitación, no exceda de:
  - 10.000 habitantes, con carácter general, o
  - 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

Como señala la Orden HAC/197/2015, de 3 de marzo (BOCYL 20-03-2015) se actualizará con fecha 1 de enero de cada año las listas de los municipios (desde 1 de enero de 2016, las poblaciones) que cumplen los requisitos previstos en la normativa autonómica para la aplicación de beneficios fiscales en los tributos cedidos sobre los cuales la Comunidad de Castilla y León tenga atribuidas competencias normativas. Estas listas se publicarán en el Portal Tributario de la Junta de Castilla y León.

- El **valor de la vivienda**, a efectos del impuesto que grave la adquisición, **debe ser menor de 135.000 euros**.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

a) Que durante los cinco años siguientes a la realización de las actuaciones de rehabilitació**n la vivienda se encuentre alquilada** a personas distintas del cónyuge, ascendientes, descendientes o familiares hasta el tercer grado de parentesco (tanto colaterales por consanguinidad como por afinidad) del propietario de la vivienda.

b) Que, **si durante los cinco años previstos en la letra anterior, se produjeran periodos en los que la vivienda no estuviera efectivamente alquilada, la vivienda se encuentre ofertada para el alquiler** de acuerdo con los requisitos que se establezcan mediante orden de la consejería competente en materia de hacienda.

La deducción se podrá aplicar con anterioridad a que la vivienda esté efectivamente alquilada siempre que la vivienda se encuentre ofertada para el alquiler de acuerdo con las instrucciones que en gestión de este impuesto se dicten mediante orden de la consejería competente en materia de hacienda. La Orden a la que se refiere la norma está pendiente de publicar. Por lo tanto, se podrá aplicar la deducción siempre y cuando pueda demostrarse que existe una voluntad inequívoca de arrendar el inmueble en fechas próximas circunstancia que será valorada por la Administración Tributaria en cada caso

c) Que el importe del alquiler mensual **no supere los 300 euros**.

El importe del alquiler mensual será la renta que libremente estipulen las partes, y por los conceptos que se pacten. Si en el contrato no se hace estipulación en contra, los gastos generales de la vivienda, tales como IBI, tasas municipales, gastos de comunidad, etc., correrán a cargo del arrendador, de acuerdo a la normativa civil que regula la materia; si en el contrato de alquiler se pacta la repercusión de esos gastos, serán por cuenta del arrendatario y formarán parte del importe del alquiler.

d) Que la **fianza legal arrendaticia se encuentre depositada** conforme lo establecido en la normativa aplicable.

Base máxima de deducción

- La base de esta deducción estará constituida por las **cantidades realmente satisfechas** por el contribuyente para la realización de las actuaciones de rehabilitación, **con el límite máximo de 20.000 euros,** tanto en tributación individual como en conjunta.

Pérdida del derecho a la deducción practicada (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por alquiler de vivienda habitual para jóvenes (Art. 7.4 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 20 por 100** de **las cantidades satisfechas** en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual en Castilla y León, con un **límite de 459 euros**.
- **El 25 por 100 de las cantidades satisfechas**, con el **límite de 612 euros**, cuando la vivienda habitual se encuentre situada en una población de Castilla y León **que no exceda de**:
  - 10.000 habitantes, con carácter general, o
  - 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia

Como señala la Orden HAC/197/2015, de 3 de marzo (BOCYL 20-03-2015) se actualizará con fecha 1 de enero de cada año las listas de los municipios (desde 1 de enero de 2016, las poblaciones) que cumplen los requisitos previstos en la normativa autonómica para la aplicación de beneficios fiscales en los tributos cedidos sobre los cuales la Comunidad de Castilla y León tenga atribuidas competencias normativas. Estas listas se publicarán en el Portal Tributario de la Junta de Castilla y León.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013

- Que el contribuyente **tenga menos de 36 años** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el importe de la casilla ***[0519]*** de la página 15) **no supere** las siguientes cantidades:
  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros en tributación conjunta**.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar de la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla* ***[1122]*** *y en la* ***[1125]*** *si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas* ***[1123]*** *y* ***[1126]***.

Por cantidades invertidas en la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural de Castilla y León [Arts. 9.a) y b) y 10 Decreto Legislativo 1/2013]

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100** de las **cantidades invertidas** con las siguiente**s finalidades**:

a) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de Castilla y León a la **restauración, rehabilitación o reparación** de los mismos, siempre que concurran l**as siguientes condiciones**:

- Que dichos bienes estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, o inventariados de acuerdo con la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español o las determinadas en la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León.
- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma, de la Administración del Estado o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

b) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en Espacios Naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitos en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas e informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

- Para aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0519]*** de la página 15**), no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

Por cantidades donadas a Fundaciones de Castilla y León y para la recuperación del patrimonio histórico, cultural y natural [Arts. 9 c), d) y e) y 10 Decreto Legislativo 1/2013]

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas con las siguientes finalidades:

a) Rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del **Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Cultural de Castilla y León** y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE del 29), o en los registros o inventarios equivalentes previstos en la Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León, **cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:**

- Las Administraciones públicas, así como las Entidades e Instituciones dependientes de las mismas.
- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.
- Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del Patrimonio Histórico.

b) Recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las Administraciones públicas, así como de las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

c) Cantidades donadas a Fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, siempre que por razón de sus fines estén clasificadas como culturales, asistenciales o ecológicas.

- Para aplicar esta deducción la **base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0519]*** de la página 15), **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros en tributación conjunta**.

- El contribuyente deberá estar en posesión de la **justificación documental** de la donación realizada con los requisitos establecidos en el artículo 24 de la anteriormente citada Ley 49/2002.

Por cantidades donadas para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación [Art. 9.f) Decreto Legislativo 1/2013]

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades donadas a favor de las siguientes entidades:**
  - **Universidades públicas** de la Comunidad de Castilla y León.
  - **Fundaciones y otras instituciones** cuya actividad principal sea la investigación, el desarrollo y la innovación empresarial para la financiación de proyectos desarrollados en Castilla y León con alguna de estas finalidades.

Límite máximo conjunto de las deducciones para la recuperación del patrimonio cultural y natural y por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación

- **La base máxima conjunta** de las tres últimas deducciones autonómicas anteriormente comentadas **no podrá exceder del 10 por 100 de la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente o de la unidad familiar en el caso de declaración conjunta. Dicho importe es el resultado de sumar las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración.

Este límite actúa de **forma separada e independiente** del límite del 10 por 100, aplicable a las mismas deducciones generales, contemplado en la normativa estatal del IRPF. [48]

Por adquisición de vivienda de nueva construcción para residencia habitual (Disposición transitoria quinta Decreto Legislativo 1/2008)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **7,5 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el ejercicio 2018 por la adquisición de la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes **requisitos**:

a) Que el contribuyente tenga su **residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León**.

b) Que se trate de **su primera vivienda**.

Se considera que el contribuyente adquiere primera vivienda cuando no dispusiera, ni hubiera dispuesto, de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al 50 por 100 sobre otra vivienda.

c) Que la vivienda se encuentre **situada en Castilla y León**.

d) Que **se trate de vivienda de nueva construcción**. Tendrán la consideración de viviendas de nueva construcción aquellas situadas en edificaciones para las cuales el visado del proyecto de ejecución de nueva construcción al que se refiere el artículo 2.a) del Real Decreto 1000/2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio, o norma que le sustituya, se haya obtenido entre el día 1 de septiembre de 2011 y el día 31 de diciembre de 2012.

Base de deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por:
  - Las cantidades satisfechas para la adquisición, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y,

(48) Véase, en el Capítulo 16, la página 606.

- En el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, o norma que le sustituya, y demás gastos derivados de la misma.

- En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

• La **base máxima de la deducción** será de **9.040 euros** anuales.

▪ ***Importante:*** *la deducción resulta aplicable por las cantidades satisfechas tanto por la adquisición de la vivienda propiamente dicha como por las abonadas mientras la vivienda está en construcción, no siendo aplicable a los supuestos de ampliación o de rehabilitación. Los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar la fecha de visado del proyecto en la casilla **977** del Anexo B.3) de la declaración.*

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

• Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de esta deducción por la adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

• Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

Ámbito temporal de aplicación de la deducción

• La deducción se podrá aplicar en el ejercicio tributario en que se satisfaga la primera cantidad para la adquisición de la vivienda y **en los cuatro ejercicios tributarios siguientes**.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

• Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o norma que le sustituya.

Para el fomento de emprendimiento (Art. 8 Decreto legislativo 1/2013)

Cuantía y límite máximo de la deducción

• El **20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación del capital en las sociedades mercantiles que más adelante se detallan

• El **importe máximo de deducción será de 10.000 euros, tanto en tributación individual como en conjunta.**

■ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1136].***

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Para la aplicación de la deducción deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

• **Destino de la inversión:** adquisición de acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación del capital en las siguientes sociedades:

– Sociedades anónimas, limitadas o laborales cuando la sociedad destine la financiación recibida a proyectos de inversión realizados en el territorio de Castilla y León.

– Sociedades cuyo único objeto social sea la aportación de capital a sociedades anónimas, limitadas o laborales cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en Castilla y León, siempre que se cumplan las siguientes **condiciones**:

a) Que la sociedad cuyas acciones y participaciones se adquieran utilice en el plazo de seis meses la financiación recibida para aportar capital a una sociedad anónima, limitada o laboral cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en Castilla y León.

A estos efectos, los porcentajes del 1 por 100 mínimo y del 40 por 100 máximo del capital de la sociedad que se exige para aplicar la deducción se computarán respecto del conjunto de la aportación de capital.

b) Que la sociedad anónima, limitada o laboral cuyas acciones y participaciones se adquieran cumpla el requisito de generación de empleo que se expone más adelante y no reduzca su plantilla de trabajadores en Castilla y León.

• **Localización del domicilio social y fiscal:** las sociedades anónimas, limitadas o laborales deben tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Castilla y León.

• P**orcentaje de capital adquirido:** solo darán derecho a aplicarse esta deducción las adquisiciones de acciones o participaciones **por importe mínimo del 0,5 por 100 y máximo del 45 por 100 del capital de la sociedad,** que se mantengan en el patrimonio del adquirente al menos tres años.

• **Creación de empleo:** las sociedades respecto de las que se adquieran acciones o participaciones deben incrementar en el año en que se realice la inversión o en el ejercicio siguiente y respecto del año anterior:

- Su plantilla global de trabajadores, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, y mantengan esta plantilla al menos tres años, y/o

- El número de contratos suscritos con trabajadores autónomos económicamente dependientes de la sociedad, y mantengan estos contratos al menos tres años, y/o

- El número de personas que se incorporen al régimen de trabajadores por cuenta propia que tengan el carácter de familiares colaboradores de titulares de acciones o participaciones, y se mantengan estas altas al menos tres años.

- **Inversión máxima:** la inversión máxima del proyecto que es computable para la aplicación de la deducción será la que resulte de sumar los siguientes importes:

- **100.000 euros** por cada incremento de una persona/año en la plantilla.
- **50.000 euros** por cada contrato con trabajadores autónomos económicamente dependientes de la sociedad.
- **50.000 euros** por cada alta de trabajadores por cuenta propia que tengan el carácter de familiares colaboradores.

El concepto de familiar colaborador es el recogido en el artículo 35 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, o norma que lo sustituya.

- **Requisitos formales**: para la práctica de esta deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido en la que se recoja el cumplimiento, en el periodo impositivo en el que se produjo la adquisición, de los requisitos relativos al destino de la inversión y, en su caso, cumplimiento de las condiciones específicas, a la localización del domicilio social y fiscal, al porcentaje de capital adquirido y finalmente al requisito de creación de empleo.

Pérdida del derecho a la deducción practicada (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013

- Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por familia numerosa (Art. 3 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantías de la deducción

- **500 euros, con carácter general,** por el hecho de tener la condición de familia numerosa el último día del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre). El concepto de familia numerosa a estos efectos es el establecido en la legislación estatal en la materia. [49]
- **1.000 euros** cuando **alguno de los cónyuges o de los descendientes** a los que se compute para cuantificar el mínimo por descendientes, tenga un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.** [50]

  A estos efectos, el grado de discapacidad, cuya determinación se efectuará conforme al baremo establecido actualmente en el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31), se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

Incremento de la deducción

- El importe de la deducción **se incrementará en 820 euros por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive**, a los que sea de aplicación el mínimo por descendientes.

(49) Véase la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosa (BOE del 19).

(50) El mínimo por discapacidad se comenta en las páginas 506 y ss. del Capítulo 14.

Requisitos y otras condiciones de aplicación (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- Si se genera el derecho a la deducción en 2018 la **base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0519]*** de la página 15), **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

- Esta deducción se aplicará por el contribuyente que sean miembros de una familia numerosa y con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. **Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción,** en caso de tributación **individual, se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total. También corresponderá la mitad del importe total de la deducción al contribuyente cuyo cónyuge no haya residido en la Comunidad de Castilla y León en 2018.

- Para la aplicación de esta deducción, **el contribuyente deberá estar en posesión del documento acreditativo de la condición de familia numerosa** expedido por el órgano competente en la materia de la Comunidad de Castilla y León.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

  ■ ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes,* ***podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.***

Por nacimiento o adopción de hijos (Art. 4.1 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantías de la deducción

- **Por cada hijo nacido o adoptado** en el período impositivo, que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, las siguientes cantidades:

  - 1010 euros si se trata del primer hijo.

  - 1.475 euros si se trata del segundo hijo.

  - 2.351 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.

Incremento de la deducción

- Las cantidades previstas anteriores **se duplicarán** en caso de que el nacido o adoptado tenga **reconocido** un **grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100**.

  ■ ***Importante:*** *si el reconocimiento de la discapacidad fuera realizado con posterioridad al período impositivo correspondiente al nacimiento o adopción y antes de que el menor cumpla cinco años, la deducción se practicará en el período impositivo en que se realice dicho reconocimiento. Para determinar el derecho a aplicar la deducción en ese año y su cuantía habrá que estar a las circunstancias que concurran en el año de nacimiento y a la regulación aplicable dicho año.*

- Las cuantías referidas a nacimiento, adopción y discapacidad, **se incrementarán en un 35 por 100** para los contribuyentes **residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes.**

Requisitos y otras condiciones de aplicación (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- Para poder aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0519]*** de la página 15), **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta

- A efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado, se tendrá en cuenta al hijo nacido y a los restantes hijos, de cualquiera de los dos progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

  Si se produce el fallecimiento de un hijo durante el año, el mismo no se computaría a efectos de determinar el número de orden de los hijos nacidos o adoptados en el ejercicio, pero dará derecho a aplicar la deducción de 1.010 euros, a pesar de no existir convivencia en la fecha de devengo del impuesto.

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes** tengan derecho a la aplicación de la deducción, su importe, en caso de declaración individual, **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total. También corresponderá la mitad del importe total de la deducción al contribuyente cuyo cónyuge no haya residido en la Comunidad de Castilla y León en 2018.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

  - ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes,* ***podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.***

Por partos múltiples o adopciones simultáneas (Art. 4.2 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantías de la deducción

- El **50 por 100** de la cantidad que corresponda por la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción si el parto múltiple o la adopción simultánea ha sido de dos hijos que generen el derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente".

- El **100 por 100** de la cantidad que corresponda por la aplicación de la deducción por nacimiento o adopción, si el parto múltiple o adopción simultánea ha sido de tres o más hijos, que generen el derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente".

- Igual deducción se practicará en los supuestos de nacimientos o adopciones independientes producidos en **un período de doce meses**.

  En el caso de nacimiento de dos hijos en un plazo de doce meses, uno en 2017 y otro en 2018, sólo podrán aplicar la deducción los progenitores que convivan con los hijos en 2017 y en 2018.

Deducción adicional por partos múltiples o adopciones simultáneas producidos en el año 2016 y/o 2017

- **901 euro**s **durante los dos años siguientes al del último nacimiento o adopción** que se compute a efectos de entender producido el parto múltiple o a la adopción simultánea que da derecho a aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- Para poder aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0519]*** de la página 15), **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - **18.900 euros en tributación individual.**

  - **31.500 euros en tributación conjunta**

- A efectos de determinar e**l número de orden del hijo nacido o adoptad**o, se tendrá en cuenta al hijo nacido y a los restantes hijos, de cualquiera de los dos progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

- **Cuando ambos progenitores o adoptantes** tengan derecho a la aplicación de la deducción, su importe, en caso de declaración individual, **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total. También corresponderá la mitad del importe total de la deducción al contribuyente cuyo cónyuge no haya residido en la Comunidad de Castilla y León en 2018.

  En el caso de que durante el periodo 2017 se hubiera producido un parto múltiple o adopción simultánea, y los nacidos en dicho año no formaran parte de un nuevo parto múltiple junto con algún hijo nacido en el periodo 2018, se deberá consignar el importe de deducción adicional de 901 euros (prorrateada en función del número de contribuyentes con derecho a la misma) en la casilla ***[0988]***, siempre y cuando se cumpla el requisito del límite de renta.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

  ■ ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, **podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar**.*

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción por nacimiento o adopción regulada en el artículo anterior.

Por cuidado de hijos menores (Art. 5.1 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantías y límites máximos de la deducción

Los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros infantiles podrán optar por deducir alguna de las siguientes cantidades:

- **El 30 por 100** de **las cantidades satisfechas en el período impositivo a la persona empleada del hogar**, con el **límite máximo de 322 euros**, tanto en tributación individual como conjunta.
- **El 100 por 100 de los gastos satisfechos de preinscripción y de matrícula, así como los gastos de asistencia en horario general y ampliado y los gastos de alimentación**, siempre que se hayan producido por meses completos, en escuelas, centros y guarderías infantiles de la Comunidad de Castilla y León, inscritas en el Registro de Centros para la conciliación de la vida familiar y laboral, **con el límite máximo de 1.320 euros**, tanto en tributación individual como conjunta.

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- Que, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), los hijos a los que sea de **aplicación el mínimo por descendientes tuvieran menos de 4 años de edad**.
- Que ambos padres realicen una **actividad por cuenta propia o ajena, por la cual estén dados de alta** en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.
- Que, en el supuesto de que la deducción sea aplicable por gastos de custodia por una persona empleada de hogar, ésta esté dada de **alta en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social**.
- Para poder aplicar esta deducción **la base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el importe de la casilla ***[0519]*** de la página 15) **no supere** las siguientes cantidades:
  - **18.900 euros en tributación individual**.
  - **31.500 euros en tributación conjunta**.
- Cuando **más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación** de esta deducción respecto de los mismos descendientes, **el importe de las cantidades satisfechas se prorrateará entre ellos por partes iguales, respetando, en todo caso, el límite máximo de la deducción**.

  - ***Importante:*** *en el caso de haberse percibido subvenciones públicas por este concepto, el importe total de la deducción más la cuantía de las subvenciones percibidas, no podrá superar, para el mismo ejercicio, el importe total del gasto efectivo, minorándose en este caso el importe máximo de la deducción en la cuantía necesaria.*

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

  - ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes,* ***podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.***

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona empleada del hogar, escuela, centro o guardería infantil en la casilla **[0989]** del anexo B.3) de la declaración.*

Por paternidad (Art. 5.3 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantía de la deducción

- **750 euros** por disfrute del período de suspensión del contrato de trabajo o de interrupción de la actividad por paternidad o del permiso de paternidad.

  El período de suspensión del contrato de trabajo será el previsto en el artículo 48.4 del Estatuto de los Trabajadores y el del permiso de paternidad el previsto en las letras a) y b) del artículo 49 del Estatuto Básico del Empleado Público. En ambos casos, en la parte relativa a las 10 semanas que, como máximo, puede disfrutar el padre con carácter general.

- Cuando el **permiso no coincida con el máximo legal permitido** la deducción será de **75 euros por semana completa.**

Supuestos excluidos

- la suspensión del contrato por paternidad regulada en el artículo 48.bis del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, como
- el permiso de paternidad previsto en el artículo 49.c) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público y,
- la interrupción de la actividad prevista en el artículo 4.3 de la Ley 20/2007, de 11 de julio del Estatuto del Trabajo Autónomo.

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción

- Que **base imponible general más la base imponible del ahorro** menos el mínimo personal y familiar (suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el importe de la casilla ***[0519]*** de la página 15) **no supere** las siguientes cantidades:
  - **18.900 euros en tributación individual.**
  - **31.500 euros en tributación conjunta.**
- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

▪ ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes, **podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.***

Por gastos de adopción (Art. 4.3 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantías de la deducción

- **784 euros por cada adopción** realizada en el período impositivo de hijos que generen el derecho a la aplicación del "mínimo por descendiente".
- **3.625 euros** en el supuesto de **adopción internacional**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción (Véase el art. 10 Decreto Legislativo 1/2013)

- Para poder aplicar esta deducción la **base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**), menos el mínimo personal y fa**miliar (casilla ***[0519]*** de la página 15), **no puede superar** las siguientes cantidades:

  - 18.900 euros en tributación individual.

  - 31.500 euros en tributación conjunta.

- Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando se realice según la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios suscritos por España.

- La deducción será aplicable al **período impositivo correspondiente al momento en que se produzca la inscripción en el Registro Civil**.

- **Cuando exista más de un contribuyente** con derecho a practicar esta deducción, el **importe de la misma se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

  Si sólo uno de los cónyuges tuviera derecho a la deducción, por superar el otro los límites de base imponible menos el mínimo personal y familiar exigidos, la deducción aplicable por aquél será la mitad de su importe total.

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

■ ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes,* ***podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.***

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con las deducciones "Por nacimiento o adopción de hijos" y "Por partos múltiples o adopciones simultáneas".

Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar (Arts. 5.2 y 10 Decreto Legislativo 1/2013)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades** por ellos satisfechas en el período impositivo por las cuotas a la Seguridad Social de un trabajador incluido en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, con el **límite máximo de 300 euros**.

  El límite máximo de la deducción opera tanto en tributación individual como en conjunta.

- La deducción será aplicable solo por los contribuyentes que a la fecha de devengo del impuesto t**engan un hijo menor de 4 años**, al que sea de aplicación el "mínimo por descendiente" regulado en la normativa del IRPF.

  Las cuotas satisfechas se atribuirán íntegramente al contribuyente que figure como empleador salvo que se trate de matrimonios en régimen de gananciales en cuyo caso se atribuirán a los cónyuges por partes iguales.

- Para aplicar esta deducción **la base imponible total** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración), **menos el mínimo personal y familiar** (casilla ***[0519]*** de la página 15), **no puede superar** las siguientes cantidades:

- **18.900 euros en tributación individual.**
- **31.500 euros en tributación conjunta.**

- En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de la deducción en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma, **el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción**.

  - ***Atención:*** *los contribuyentes que no hayan agotado la totalidad de la deducción tanto en el período impositivo en que se genere el derecho a la misma como en los tres períodos siguientes,* ***podrán solicitar el abono de la cantidad que reste por aplicar.***

  - ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF de la persona empleada en la casilla* ***[0993]*** *del anexo B.3) de la declaración.*

Orden de aplicación de las deducciones sobre la cuota íntegra autonómica

Sobre la cuota íntegra autonómica del ejercicio 2018 las deducciones autonómicas se aplicarán en el siguiente orden:

1º. El importe de **las deducciones del ejercicio** 2018 **no trasladables a ejercicios posteriores.**

2º. El importe de **las deducciones "Por familia numerosa", "Por nacimiento o adopción de hijos", "Por partos múltiples o adopciones simultáneas", "Por gastos de adopción", "Por cuidado de hijos menores", "Por paternidad"** y **"Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar"** pendiente de aplicación de ejercicios anteriores (2015, 2016 y 2017).

- ***Importante:*** *los importes de estas deducciones generados en 2015, 2016 y 2017 pendientes de aplicación se consignarán, respectivamente, en las casillas* ***[0981], [0982] y [0983]*** *y el que se aplique en el ejercicio en la casilla* ***[0984*** *(se aplicará primero la deducción generada en 2015, casilla* ***[0981]****, posteriormente la deducción generada en 2016, casilla* ***[0982]****, y finalmente la deducción generada en 2017, casilla* ***[0983])****. La diferencia, si existiese, entre la deducción pendiente de los ejercicios 2016 y 2017 y el importe aplicado, se trasladarán, respectivamente, a las casillas* ***[0997]*** *y* ***[0998].***

  La devolución de las deducciones generadas en 2015 y no aplicadas en el ejercicio 2018 se solicitará a la Junta de Castilla y León conforme al procedimiento establecido en la Orden EYH/706/2015, de 24 de agosto (BOCYL del 1 de septiembre).

  El importe estas deducciones generadas en 2015 y no aplicadas en el ejercicio 2018 no podrá aplicarse en ejercicios posteriores.

  El importe de la deducción generada en 2016, casilla ***[0982]****, no aplicado en 2018, de existir, se trasladará a la casilla* ***[0997]*** *en concepto de importes pendientes de aplicación para el ejercicio siguiente. Del mismo modo el importe de la deducción generada en 2017, casilla* ***[0983]****, no aplicado en 2018, de existir, se trasladará a la casilla* ***[0998]*** *en concepto de importes pendientes de aplicación para el ejercicio siguiente.*

3º. El importe de **las deducciones "Por familia numerosa", "Por nacimiento o adopción de hijos", "Por partos múltiples o adopciones simultáneas", "Por gastos de adopción", "Por cuidado de hijos menores", "Por paternidad"** y **"Por cuotas a la Seguridad Social de empleados del hogar"** generado en el ejercicio 2018.

- ***Importante:*** *el importe que corresponda aplicar en este ejercicio se trasladará a la casilla* ***[0995]****. La diferencia, si existiese, entre las deducciones a las que se tiene derecho (suma de las casillas* ***[0985] a [0988]; [0990] a [0992]*** *y* ***[0994]****) y el importe aplicado en la casilla* ***[0995]****, se trasladará a la casilla* ***[0999]*** *en concepto de importes generados en 2018 pero aún pendientes de aplicación para el ejercicio siguiente.*

Además, téngase en cuenta que la deducción por partos múltiples o adopciones simultáneas determina el derecho a deducir 901 euros durante los dos años siguientes al del último nacimiento o adopción que se compute a efectos de entender producido el parto múltiple o a la adopción simultánea que da derecho a aplicar la deducción. De ahí que en el modelo de declaración del IRPF se distingan los partos múltiples o adopciones simultáneas producidos en 2016 o 2017 (casilla ***[0988]****) que dan lugar en 2018 a la deducción de 901 euros, de los partos múltiples o adopciones simultáneas producidos en 2018 (casilla* ***[0987]****).*

Comunidad Autónoma de Cataluña

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Cataluña podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por el nacimiento o adopción de un hijo (Art. 1.3 Ley 21/2001)

Cuantía de la deducción

- **150 euros** por el nacimiento o adopción de un hijo durante el período impositivo en la **declaración individual de cada uno de los progenitores.**
- **300 euros en caso de declaración conjunta** de ambos progenitores**.**

Por alquiler de la vivienda habitual (Art. 1º.1 Ley 31/2002)

Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, con el **límite máximo de 300 euros anuales**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

  a) Que el contribuyente se halle en alguna de las situaciones siguientes:

  - Tener **32 o menos años** de edad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
  - Haber estado **en paro durante 183 días o más** durante el ejercicio.
  - Tener un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**.
  - Ser **viudo o viuda** y tener **65 años o má**s.

  b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente menos el mínimo personal y familiar, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 menos el importe de la casilla ***[0519]*** de la página 15 de declaración, **no supere 20.000 euros anuales**.

  c) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler **excedan del 10 por 100** de los rendimientos netos del contribuyente.

- El **límite máximo será de 600 euros anuales**, siempre que en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) el contribuyente pertenezca a una **familia numerosa** [41] y cumpla los requisitos establecidos en las **letras b) y c) anteriores**.

  ▪ ***Importante:*** *en caso de tributación conjunta, siempre que alguno de los declarantes se halle en alguna de las circunstancias descritas en la letra a) anterior o pertenezca a una familia numerosa, el importe máximo de la deducción es de 600 euros y el de la suma de las bases imponibles, general y del ahorro menos el importe del mínimo personal y familiar es de 30.000 euros.*

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Esta deducción sólo puede aplicarse una vez**, con independencia de que en un mismo contribuyente puedan concurrir más de una circunstancia de las establecidas en la letra a) del apartado anterior "Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción".

---

[41] Véase la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

- **Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de una deducción superior a 600 euros**. De acuerdo con ello, si por una misma vivienda tiene derecho a la deducción más de un contribuyente, cada uno de ellos podrá aplicar en su declaración el importe que se obtenga de dividir la cantidad resultante de la aplicación del **10 por 100 del gasto total** o el **límite máximo de 600 euros**, si procede, por el número de declarantes con derecho a la deducción.

  - ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla **[1122]** y en la **[1125]** si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas **[1123]** y **[1126]**.*

Por el pago de intereses de préstamos para los estudios de máster y doctorado (Art. 1º.3 Ley 31/2002)

Cuantía de la deducción

- El **importe de los intereses pagados** en el período impositivo que correspondan a los **préstamos concedidos mediante la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias y de Investigación** para la financiación de estudios de **máster y de doctorado**.

Para contribuyentes que hayan quedado viudos en los ejercicios 2016, 2017 y 2018 (Art. 1 Ley 7/2004)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **150 euros**, con carácter general.
- **300 euros** si la persona que se queda viuda tiene **a su cargo uno o más descendientes** que otorguen derecho a la aplicación del **mínimo por descendientes**.
- La deducción se aplica en la declaración correspondiente **al ejercicio en el que el contribuyente haya quedado viudo y en los dos ejercicios siguientes**. No obstante lo anterior, la deducción de 300 euros se aplicará en los dos ejercicios siguientes siempre que los descendientes **mantengan los requisitos** para computar a efectos del mínimo por descendientes.

Ámbito de aplicación temporal de la deducción

Los contribuyentes que se hayan quedado viudos durante los ejercicios 2016 y 2017 pueden aplicar esta deducción con los mismos requisitos y condiciones anteriormente comentados en la declaración del ejercicio 2018.

De igual forma, los que se hayan quedado viudos en el ejercicio 2018, podrán también aplicarla en las declaraciones de los ejercicios 2019 y 2020.

Por donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana (Art. 14 Ley 21/2005)

Cuantía, límite máximo y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades donadas** a favor de:
  - El **Instituto de Estudios Catalanes.**
  - **El Instituto de Estudios Araneses - Academia Aranesa de la Lengua Occitana.**
  - **Entidades privadas sin finalidad de lucro, de organizaciones sindicales y empresariales o de colegios profesionales u otras corporaciones de derecho público** que

tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana o de la occitana y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el departamento competente en materia de política lingüística.

- El **límite máximo** de esta deducción es el **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

Por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos (Art. 14 Ley 21/2005)

Cuantía, límite máximo y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 25 por 100 de las cantidades donadas** en favor de:
  - Los **institutos universitarios y otros centros de investigación integrados o adscritos a universidades catalanas.**
  - Los **centros de investigación promovidos o participados por la Generalitat**, que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.
  - El **límite máximo** de esta deducción es el **10 por 100 de la cuota íntegra autonómica**, casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración.

■ ***Importante:*** *la aplicación de las deducciones por donativos anteriormente relacionadas "Por donativos a entidades que fomentan el uso de la lengua catalana o de la occitana" y "Por donativos a entidades que fomentan la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos", está condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. A tal efecto, las entidades beneficiarias de los donativos están obligadas a comunicar la relación de las personas físicas que han efectuado donativos, con indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.*

Por rehabilitación de la vivienda habitual (Art. 3 Decreto Ley 1/2008)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **1,5 por 100 de las cantidades satisfecha**s en el período impositivo por la rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente. [42]
- La **base máxima de esta deducción se establece en un importe de 9.040 euros anuales**.

Por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio (Art. 34 Ley 16/2008)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **15 por 100** de las cantidades donadas a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia, **con el límite del 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica,** casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración**.**
- La aplicación de la deducción está condicionada a la **justificación documental** adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad.

(42) El concepto de rehabilitación de vivienda habitual se comenta en la página 550 del Capítulo 16.

Inversión por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación (Art. 20 Ley 26/2009)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 30 por 100 de las cantidades invertida**s durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que a continuación se detallan, **con el límite máximo de deducción de 6.000 euros.**
- **El 50 por 100 de las cantidades invertida**s durante el ejercicio**, con un límite de 12.000 euros, en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación.**

▪ ***Importante:*** *en caso de declaración conjunta estos límites se aplican en cada uno de los contribuyentes.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

a) La **participación conseguida por el contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco**, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 35 por 100 del capital social** de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.

b) La entidad en la que debe materializarse la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

1º Debe tener naturaleza de **Sociedad Anónima, Sociedad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad Limitada Laboral**.

2º Debe tener el **domicilio social y fiscal en Cataluñ**a.

3º Debe desempeñar una **actividad económica**.

A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

4º Debe **contar, como mínimo, con una persona** ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

5º En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil **debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación y no puede cotizar** en el mercado nacional de valores ni en el mercado alternativo bursátil.

6º El volumen de facturación anual **no debe superar un millón de euros.**

c) El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección**. **Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad** objeto de la inversión.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años**.

Los requisitos establecidos en los números 2º, 3º y 4º de la letra b) anterior, y el límite máximo de participación del 35 por 100 a que se refiere la letra a) anterior, deben cumplirse durante un

período mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

Los requisitos y las condiciones exigidas para tener derecho a la deducción se deben mantener durante un **período mínimo de tres años** a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación del capital o constitución de la sociedad comentado en el párrafo anterior. Su incumplimiento determinará la pérdida del derecho a la deducción practicada, por lo que el contribuyente debe incluir en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1131]*** *y en la* ***[1133]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1136].***

Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual (Art. 119 Ley 2/2014)

Para los contribuyentes a los que sea aplicable el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual que regula la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, los porcentajes en el tramo autonómico para los residentes en la Comunidad Autónoma de Cataluña son los establecidos por el artículo 1.2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, en la redacción vigente el 31 de diciembre de 2012:

- **El 7,5 por 100**, con carácter general.
- **El 15 por 100**, si se trata de las obras de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad.

Asimismo, será aplicable a estos contribuyentes la disposición transitoria sexta de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras que mantiene para los contribuyentes que hayan adquirido la vivienda habitual antes de 30 de julio de 2011, o hayan satisfecho, antes de esta fecha, cantidades para la construcción de la vivienda habitual la aplicación de un **porcentaje incrementado del 9 por 100** cuando se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a) Tener **32 o menos años** de edad a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

b) Haber estado **en el paro durante 183 días o más** durante el ejercicio.

c) Tener un grado de **discapacidad igual o superior al 65 por 100.**

d) Formar parte de una **unidad familiar que incluya por lo menos un hijo** en la fecha de devengo del impuesto.

Para poder disfrutar del porcentaje del 9 por 100 de deducción, es necesario que la **base imponible total, menos el mínimo personal y familiar**, en la declaración del IRPF del contribuyente correspondiente al ejercicio en el que se aplica la deducción **no exceda de 30.000 euros**.

En el caso de tributación conjunta, este límite se computa de modo individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual durante el ejercicio.

Comunidad Autónoma de Extremadura

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por trabajo dependiente (Art. 2 Decreto legislativo 1/2018)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **75 euros** por cada contribuyente que perciba **rendimientos del trabajo** cuyo importe íntegro **no supere la cantidad de 12.000 euros anuales**, siempre **que la suma de**l resto de los rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta **no exceda de 300 euros**.

En declaración conjunta la deducción será aplicable por cada contribuyente que perciba rendimientos del trabajo dependiente y cumpla individualmente los requisitos exigidos.

Por partos múltiples (Art. 3 Decreto legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

- **300 euros por hijo nacido** en el período impositivo, siempre que el menor conviva con el progenitor en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y se trate de partos múltiples.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta la deducción

- La aplicación de la deducción está condicionada a que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

- Cuando los hijos nacidos **convivan con ambos progenitores el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Por acogimiento de menores (Art. 4 Decreto legislativo 1/2018)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar** temporal, permanente o de urgencia, siempre que el contribuyente **conviva con el menor por tiempo igual o superior a 183 días** durante el período impositivo.

- **125 euros por cada menor en régimen de acogimiento**, en los términos anteriormente comentados, **si el tiempo de convivencia** durante el período impositivo **fuera inferior a 183 días y superior a 90 días**.

- **En el caso de acogimiento de menores por matrimonios**, el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de los cónyuges si tributan individualmente.

Si el **acogimiento se realiza por parejas de hecho**, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, **la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de sus miembros.

▪ ***Importante:*** *en los supuestos de acogimiento simple, permanente y preadoptivo a que aludía el actualmente artículo 6 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, que subsistan a 24 de mayo de 2018, se tendrá derecho a la reducción correspondiente, en los términos que establecía el citado artículo.* (43)

Por cuidado de familiares con discapacidad (Arts. 5 y 13 Decreto legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

Por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad **al igual o superior al 65 por 100 o que esté judicialmente incapacitado**:

- **150 euros,** con carácter general.

  El grado de discapacidad o la incapacitación serán reconocidas o declaradas por el órgano administrativo o judicial competente, de acuerdo con la normativa aplicable. (44)

- **220 euros** si el ascendiente o descendiente con discapacidad ha sido evaluado por los servicios sociales y **se le ha reconocido el derecho a una ayuda a la dependencia**, pero que a 31 de diciembre aún no la percibe efectivamente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que el ascendiente o descendiente con discapacidad conviva** de forma ininterrumpida con el contribuyente al menos la mitad del período impositivo.
- **Que se acredite la convivencia efectiva** por los Servicios Sociales de base o por cualquier otro organismo público competente.
- **Que la renta general y del ahorro del ascendiente o descendiente con discapacidad no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM),** incluidas las exentas ni tenga obligación legal de presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio. Para el ejercicio 2018, dicha cuantía asciende a 15.039,18 euros (7.519,59 x 2).
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no sea superior** a:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

▪ ***Importante:*** *existiendo más de un contribuyente que conviva con la persona con discapacidad, y para el caso de que sólo uno de ellos reúna el requisito del límite de renta, éste podrá aplicarse la* ***deducción completa****.*

- Cuando dos o más contribuyentes **con el mismo grado de parentesco** tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de una misma persona, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Cuando los contribuyentes **tengan distinto grado de parentesco** respecto de la persona con discapacidad, **la deducción corresponderá al de grado más cercano**.

(43) Véase la disposición adicional única Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado.

(44) Véase el artículo 72 del Reglamento del IRPF.

Por gastos de guardería para hijos menores de cuatro años (Art. 6 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** en el periodo impositivo por gastos de guardería en centros de educación infantil autorizados por la Consejería competente en materia de educación, **por hijos menores de cuatro años.**
- El **límite máximo** de esta deducción es de **220 euros anuales.**

El límite máximo de 220 euros anuales está referido al conjunto de hijos por los que los padres pueden aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que **la suma de las bases imponibles general y del ahorro** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**) no sea superior** a las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

- Se podrá aplicar la deducción por **cada hijo menor de cuatro años** a la fecha de devengo del Impuesto por el que se tenga derecho al **mínimo por descendientes** regulado en el artículo 58 de la Ley del IRPF.
- Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los **padres que convivan con sus hijos** a la fecha de devengo del Impuesto.

Si, existiendo convivencia entre los padres, falleciera uno de ellos, el fallecido puede aplicar la deducción por las cantidades satisfechas hasta la fecha de fallecimiento que le correspondan, siendo el límite máximo de la deducción de 110 euros (50 por 100 de 220).

Por su parte, el supérstite aplicará la deducción por las cantidades satisfechas hasta la fecha de fallecimiento que le correspondan y por la totalidad de las abonadas con posterioridad, siendo el límite máximo de la deducción de 220 euros, al no existir convivencia con el otro (fallecido) en la fecha de devengo del impuesto.

- Cuando un hijo **conviva con ambos padre**s en la fecha de devengo del impuesto **el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, en el caso de que optaran por tributación individual, **con independencia de que el gasto haya sido o no satisfecho por ambos**.

Este prorrateo ha de realizarse aunque la deducción sólo pueda ser aplicada por uno de los padres por tener el otro una base imponible superior a 19.000 euros o por no presentar declaración.

En el caso de guarda y custodia compartida, ambos padres pueden aplicar la deducción, aunque los hijos no estén conviviendo de forma efectiva con uno de ellos en la fecha de devengo del impuesto.

Por el contrario, si el hijo sólo convive con uno de los padres en la fecha de devengo del impuesto, la deducción sólo puede ser aplicada por él y por el importe total de las cantidades satisfechas, aunque parte de ellas hayan sido abonadas por el otro progenitor.

Para contribuyentes viudos (Art. 7 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **100 euros, con carácter general,** para contribuyente viudos siempre que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**) no sea superior a:**

- **19.000 euros en tributación individual.**
- **24.000 euros en tributación conjunta.**

- **200 euros, si el contribuyente viudo tiene a su cargo uno o más descendientes** que, de conformidad con el artículo 58 de la Ley IRPF, computan a efectos de aplicar el **mínimo por descendientes**.

  La deducción de 200 euros podrá aplicarse siempre que alguno de los descendientes de derecho a aplicar el mínimo por descendientes y no perciba ningún tipo de renta.

- **No tendrán derecho** a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que hubieren sido condenados, en virtud de sentencia firme, por delitos de violencia de género contra el cónyuge fallecido.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible para el contribuyente en estado de viudedad con la aplicación de la "**deducción por trabajo dependiente**".

Por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual para jóvenes y para víctimas del terrorismo (Arts. 8 y 13 Decreto legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

1. Para jóvenes

- **El 3 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo, excluidos los intereses, **para la adquisición o rehabilitación por jóvenes de una vivienda nueva** situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura que constituya o vaya a constituir su primera residencia habitual.

- El **5 por 100** en caso de adquisición o rehabilitación por jóvenes de su vivienda habitual en cualquiera de los **municipios de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes**, siempre que la adquisición o rehabilitación se haya efectuado **a partir de 1 de enero de 2015.**

2. Para victimas del terrorismo

- También podrán aplicar esta deducción, **cualquiera que sea su edad**, quienes tengan la condición **de víctimas del terrorismo o, en su defecto, y por este orden, el cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con las mismas**.

Base máxima de la deducción

- La **base máxima de la deducción será de 9.040 euros**, importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada por la normativa estatal del IRPF en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012. (45)

Requisitos y otras condiciones de aplicación de la deducción

La aplicación de la deducción está **condicionada al cumplimiento de los mismos requisitos y condiciones exigidos en relación con la deducción general** por adquisición, rehabilitación, vivienda habitual, base de deducción y límite máximo fijados por la normativa estatal en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, incluido el relativo a la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente (46) **y, además, los siguientes**:

(45) Véase, en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual Régimen transitorio", páginas 544 y ss.

(46) Véase la nota anterior.

- **Debe tratarse de una vivienda nueva**. Se considera vivienda nueva aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido 3 años desde ésta.
- La vivienda nueva debe estar acogida **a las modalidades de protección pública** contempladas en el artículo 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda en Extremadura, referidas a viviendas de protección oficial promovidas de forma pública o privada y viviendas de Promoción Pública. **No será exigible este requisito cuando el porcentaje de deducción aplicable sea el 5 por 100.**
- Los adquirentes **deben ser jóvenes con residencia habitual en Extremadur**a, cuya edad, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) sea **inferior a 36 años**.

  El requisito de edad no resultará aplicable para quienes tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos.
- Que se trate de su **primera vivienda**.
- La **suma de la base imponible general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaració**n, no debe ser superior a**:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

▪ ***Importante:*** *la presente deducción no podrá duplicarse en aquellos supuestos en que las personas que tengan la consideración de víctimas del terrorismo también tengan una edad inferior a 36 años.*

Por arrendamiento de vivienda habitual (Art. 9 y 13 Decreto legislativo 1/2018))

Cuantías y límites máximos de la deducción

- El **5 por 100 de las cantidades satisfecha**s por el contribuyente en el período impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual, con el **límite de 300 euros anuales**.
- El **10 por 100 de las cantidades satisfechas** por el contribuyente en el período impositivo con el **límite de 400 euros** en caso de **alquiler de vivienda habitual en el medio rural**.

▪ ***Atención:*** *tendrá la consideración de vivienda en el medio rural aquella que se encuentre en municipios y núcleos de población inferior a 3.000 habitantes.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que concurra en el contribuyente **alguna de las siguientes circunstancias**:
  – Que tenga en la fecha del devengo del impuesto **menos de 36 años cumplidos**. En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, o, en su caso, el padre o la madre.
  – Que forme parte de una **familia que tenga la consideración legal de numerosa**.
  – Que padezca una discapacidad física, psíquica o sensorial, siempre que tenga la consideración legal de persona con discapacidad con un **grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

    No obstante, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cuando se trate de personas cuya discapacidad sea declarada judicialmente por

el procedimiento previsto en la Ley de Enjuiciamiento Civil, aunque no alcance dicho grado.

- Que se trate del **arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente**, ocupada efectivamente por el mismo y localizada dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

- Que se haya satisfecho por el arrendamiento y, en su caso, por sus prórrogas **el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**.

- Que se haya constituido el **depósito obligatorio en concepto de fianza** al que se refiere la Ley de arrendamiento urbanos a favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura de conformidad con lo establecido en la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la vivienda de Extremadura.

- Que el contribuyente **no tenga derecho** durante el mismo período impositivo a **deducción alguna por inversión en vivienda habitual.**

- Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar **sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada.**

- Que la **suma de las bases imponibles general y del ahorro** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**) no sea superior** a las siguientes cantidades:

  - **19.000 euros en tributación individual.**
  - **24.000 euros en tributación conjunta.**

- **Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo**, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  El prorrateo de la deducción está referido únicamente a su **límite máximo**.

  En el caso de **matrimonios en régimen de gananciales**, la deducción corresponderá a los cónyuges por partes iguales, aunque el contrato se haya celebrado sólo por uno de ellos.

  Por el contrario, en caso de encontrarse bajo el **régimen de separación de biene**s, ambos cónyuges han de figurar como arrendatarios en el contrato si los dos quieren aplicar la deducción.

  En el caso de que sólo una parte de las cantidades satisfechas en el ejercicio por el alquiler de vivienda habitual lo sea por arrendamiento en el medio rural la deducción aplicable por cada uno de los tipos de arrendamiento no podrá exceder de su propio límite, ni de 400 euros conjuntamente, dado que se trata de una única deducción con porcentajes y límites incrementados para el supuesto de arrendamiento en el medio rural

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla* ***[1122]*** *y en la* ***[1125]*** *si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas* ***[1123]*** *y* ***[1126]***.

Por la compra de material escolar (Art. 10 Decreto legislativo 1/2018)

Cuantía de la deducción

- **15 euros** por compra de material escolar para cada hijo o descendiente a cargo del contribuyente.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La compra de material escolar debe ir destinada a **hijos o descendientes en edad escolar obligatoria por los que se tenga derecho al mínimo por descendientes regulado en la Ley del IRPF.**

  Se entenderá cumplido este requisito cuando el hijo o descendiente tenga una edad comprendida entre los 6 y 15 años en la fecha de devengo del impuesto.

- Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes **que convivan** con sus hijos o descendientes escolarizados.
- Cuando un hijo o descendiente **conviva con ambos padres o ascendientes el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, en el caso de que optaran por tributación individual.
- Que las **sumas de las bases imponibles general y del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

  - 19.000 euros en tributación individual.

  - 24.000 euros en tributación conjunta.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles (Art. 11 Decreto Legislativo 1/2018)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio 2018 en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en entidades que tengan naturaleza de **Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativas.**
- El **límite de deducción** aplicable será de **4.000 euros anuales.**

  ▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.6) del modelo de la declaración.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que como consecuencia de la **participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco**, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no se llegue a poseer** durante ningún día del año natural **más del 40 por 100 del total del capital social** de la entidad o de sus derechos de voto.
- Que las participaciones adquiridas han de **mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años**, siguientes a la constitución o ampliación y éste no debe ejercer funciones ejecutivas ni de dirección en la entidad.

- **Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:**

  1º Que tenga su **domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Extremadura**.

  2º Que desarrolle una **actividad económica**. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho. Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente **al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, o con dos personas con contrato laboral a tiempo parcial,** siempre que el cómputo total de horas en el supuesto de contrato laboral a tiempo parcial sea igual o superior al establecido para una persona con contrato laboral a jornada completa. En cualquier caso, los trabajadores deberán estar dados de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

  4º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, **dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media** de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación **se incremente** respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores **al menos en una persona** con los requisitos del párrafo 3.º anterior, y **dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses**.

  Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben **formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos y de las condiciones establecidas conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se produjo el incumplimiento la parte del impuesto que se dejó de pagar como consecuencia de la deducción practicada junto con los intereses de demora devengados.

Comunidad Autónoma de Galicia

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos (Art. 5.Dos Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantías y requisitos para la aplicación de la deducción

a) Cuando la **suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro**, menos el **mínimo personal y familiar** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0519]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) **sea igual o mayor de 22.000,01 euros**:

- **300 euros por cada hijo** nacido o adoptado en el período impositivo que conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **360 euros por cada hijo en caso de parto múltiple**.

b) Cuando la **suma de la base imponible general más la base imponible del ahorro menos el mínimo personal y familiar** (casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración y ***[0519]*** de la página 15 de la declaración, respectivamente) **sea menor o igual a 22.000 euros**:

- **360 euros por cada hijo** nacido o adoptado en el período impositivo que conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **1.200 euros si se trata del segundo hijo.**
- **2.400 euros si se trata del tercer hijo o siguiente**s.

Para determinar el número de orden de los hijos, tanto en declaración conjunta como individual se tendrán en cuenta los mismos criterios que para la aplicación del mínimo por descendientes.

c) **Incremento de la deducción:** Las cuantías anteriores se incrementarán en un **20 por 100** para los contribuyentes residentes en **municipios de menos de 5.000 habitantes y en los resultantes de procedimientos de fusión o incorporación**.

Aplicación de la deducción en los dos períodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción

La deducción se extenderá a los dos períodos impositivos siguientes al de nacimiento o adopción, siempre que el hijo nacido o adoptado conviva con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto que corresponda a cada uno de ellos, con arreglo a las siguientes **cuantías y límites de renta:**

Base imponible total menos mínimo personal y familiar	Importe de la deducción
Igual o menor a 22.000 euros	360 euros el 1er hijo 1.200 euros el 2do hijo 2.400 euros el 3er hijo y ss.
Entre 22.000,01 y 31.000 euros	300 euros por hijo
Más de 31.000 euros	0 euros

La base imponible total menos el mínimo personal y familiar se determina sumando los importes de la base imponible general, casilla ***[0435]*** de la página 13 de la declaración, y de

la base imponible del ahorro, casilla ***[0460]*** de la página 14 de la declaración, y **minorando dicho resultado en la cuantía del mínimo personal y familiar,** casilla ***[0519]*** de la página 15 de la declaración.

Condiciones de aplicación de la deducción

- Cuando, en el período impositivo del nacimiento o adopción o en los dos siguientes, los hijos nacidos o adoptados **convivan con ambos progenitores**, la **deducción que corresponda se practicará por mitad** en la declaración de cada uno de ellos.
- Las cuantías fijadas para esta deducción **se duplicarán** en caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de **discapacidad igual o superior al 33 por 100.**

  El grado de discapacidad deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre) y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.(47)

Aplicación en 2018 de la deducción por hijos nacidos en 2016 o 2017

Los contribuyentes que tuvieron derecho a la deducción por nacimiento o adopción de hijos en los ejercicios 2016 o 2017 pueden practicar esta deducción en el ejercicio 2018, siempre que el hijo o hijos que originaron el derecho a la deducción en aquellos ejercicios convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).

El importe, requisitos y límites de renta para la aplicación de la deducción por los hijos nacidos o adoptados en los ejercicios 2016 o 2017 son los anteriormente comentados.

Por familia numerosa (Arts. 5.Tres Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantías de la deducción

1. En general

- **250 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**.
- **400 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

2. Cónyuges o descendientes con discapacidad

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto **tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100**, la deducción será:

- **500 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría general**. (48)
- **800 euros**, cuando se trate de familia numerosa de **categoría especial**.

Requisitos y otras condiciones

- El contribuyente debe poseer el título de familia numerosa en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- La deducción se practicará por el contribuyente **con quien convivan** los restantes miembros de la familia numerosa.

---

(47) En cuanto a la acreditación del grado de discapacidad véase el artículo 3.Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. Página 1092 del Apéndice normativo.

(48) El concepto de familia numerosa y su clasificación por categorías se contienen en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19). En cuanto a la Acreditación de la condición de familia numerosa véase el artículo 3.Cuatro del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, página 1092 del Apéndice normativo.

• Cuando los hijos **convivan con más de un contribuyente, el importe de las deducciones se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Por acogimiento de menores (Art. 5.Cuatro Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantías de la deducción

• **300 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar** [49] simple, permanente, provisional o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que el contribuyente **conviva con el menor por tiempo igual o superior a 183 días** durante el período impositivo y no tenga relación de parentesco.

• **150 euros por cada menor en régimen de acogimiento**, en los términos anteriormente comentados, **si el tiempo de convivencia** durante el período impositivo **fuera inferior a 183 días y superior a 90 días**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

• **No dará lugar** a esta deducción el **supuesto de acogimiento familiar preadoptivo, cuando la adopción del menor se produzca durante el período impositivo**.

• **El acogimiento deberá estar formalizado por el órgano competente en materia de menores de la Xunta de Galicia.**

• **En el caso de acogimiento de menores por matrimonios,** el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, si optan por la declaración individual.

• Si el **acogimiento se realiza por parejas de hecho**, de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia, el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de sus miembros.

La práctica de esta deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del supuesto de hecho y a los requisitos que determinen su aplicabilidad.

Por cuidado de hijos menores (Art. 5.Cinco Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límites máximos de la deducción

• **El 30 por 100 de las cantidades satisfechas en el período** por los contribuyentes que, por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al **cuidado de una persona empleada del hogar o en escuelas infantiles de 0-3 años.**

• El **límite máximo** de la deducción es de:

- 400 euros.

- 600 euros si se tienen dos o más hijos de 3 o menos años de edad.

---

[49] Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Por ello, habrá que estar a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, según la que "Todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que los hijos tengan tres o menos años de edad** (tanto para generar el derecho a la deducción como para hacer cómputo para la deducción incrementada), a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena**, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.
- Que cuando la deducción sea aplicable por **gastos de una persona empleada en el hogar, ésta esté dada de alta en el Sistema Especial para Empleados del Hogar del Régimen General de la Seguridad Social**.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro minorada en el importe de los mínimos personal y familiar,** suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el **importe** de la casilla ***[0519]*** de la página 15 de la declaración, no sobrepase los siguientes importes:
  - **22.000 euros en tributación individual**.
  - **31.000 euros en tributación conjunta**.
- **Cuando más de un contribuyente tenga derecho** a la aplicación de esta deducción, por cumplir los requisitos anteriores, **su importe se prorrateará entre ellos**.

Por contribuyentes con discapacidad, de edad igual o superior a 65 años, que precisen ayuda de terceras personas (Arts. 5.Seis Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **10 por 100 de las cantidades satisfechas a terceros** por los contribuyentes de edad igual o superior a 65 años afectados por un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 y que precisen ayuda de terceras personas.

Se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de personas cuya **incapacidad sea declarada judicialmente**, aunque no alcance dicho grado, así como en los **casos de dependencia severa y gran dependencia**, siempre que estas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.[50]

- El **límite máximo** de la deducción es de **600 euros**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro minorada en el importe de los mínimos personal y familiar**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración menos el **importe** de la casilla ***[0519]*** de la página 15 de la declaración, **no supere** los siguientes importes:
  - **22.000 euros en tributación individual**.
  - **31.000 euros en tributación conjunta**.
- **Que acredite la necesidad de ayuda de terceras personas**.
- **Que el contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas** de la Comunidad Autónoma de Galicia o beneficiario del cheque asistencial de la Xunta de Galicia.

---

(50) Véase el artículo 3.Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado en la página 1092 del Apéndice normativo.

Por alquiler de la vivienda habitual (Arts. 5.Siete Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 10 por 100 de las cantidades satisfechas** durante el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, con un **límite máximo** de la deducción de **300 euros por contrato y año**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- **Si se tienen dos o más hijos menores de edad,** el porcentaje anterior de deducción se eleva al **20 por 100**, con un **límite máximo** de la deducción de **600 euros por contrato y año**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- Las cuantías fijadas para esta deducción **se duplicarán** en caso de que el arrendatario tenga reconocido un grado de **discapacidad igual o superior al 33 por 100.**

  El grado de discapacidad habrá de acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el órgano competente. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.[51]

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la edad del contribuyente sea igual o inferior a 35 años** en la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre). **En caso de tributación conjunta**, deberá cumplir este requisito al menos uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre.
- **Que la fecha del contrato de arrendamiento sea posterior a 1 de enero de 2003**.
- Que haya constituido el **depósito de la fianza** a que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de arrendamientos urbanos, en el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo, o bien posea copia compulsada de la **denuncia presentada ante dicho organismo por no haberle entregado dicho justificante la persona arrendadora**.

  El contribuyente deberá acreditar, si es objeto de comprobación, que la fianza fue depositada o la denuncia fue presentada antes de la presentación de la autoliquidación o del fin del plazo voluntario de presentación.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere el importe de 22.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.
- **Cuando dos contribuyentes tengan derecho a esta deducción**, el **importe total** de la misma, sin exceder del límite establecido por contrato de arrendamiento, **se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

■ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla* ***[1122]*** *y en la* ***[1125]*** *si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas* ***[1123]*** *y* ***[1126].***

[51] Véase el artículo 3.Tres del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado en la página 1092 del Apéndice normativo.

Por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos (Art. 5.Ocho Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100** de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en concepto de **cuota de alta y cuotas mensuales para el acceso a Internet** mediante contratación de líneas de alta velocidad.
- El **límite máximo** de la deducción es de **100 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Este límite máximo debe aplicarse respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, ya correspondan a un sólo contrato de conexión, ya a varios que se mantengan simultáneamente.

Tratándose de matrimonios en régimen de sociedad legal de gananciales, el importe máximo que puede deducir cada uno de los cónyuges es de **50 euros**, con independencia de que el contrato esté a nombre de uno solo de ellos. En estos casos, el prorrateo tiene carácter obligatorio, de forma que uno solo de los cónyuges no puede aplicar la totalidad de la deducción a la que tienen derecho ambos cónyuges de forma conjunta. No obstante, si cada uno de los cónyuges es titular de una línea, cada uno de ellos podrá aplicar la totalidad de la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La deducción únicamente **podrá aplicarse en el ejercicio en que se celebre el contrato** de conexión a las líneas de alta velocidad.
- **La línea de alta velocidad** contratada deberá estar **destinada a uso exclusivo del hogar** y no podrá estar vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.
- **No resultará aplicable** la deducción si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se ha realizado en otro ejercicio. Tampoco resultará de aplicación cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y el contribuyente mantenga, simultáneamente, otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.
- La práctica de la deducción está condicionada a la **justificación documental** adecuada del presupuesto de hecho y de los requisitos que determinan la aplicabilidad de la misma.

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación (Art. 5.Nueve Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la **adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital** en las Sociedades Anónimas, Limitadas, Sociedades Laborales y Cooperativas.
- El **límite máximo** de la deducción es de **4.000 euros**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **La participación del contribuyente,** computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 ni inferior al 1 por 100 del capital social de la sociedad** objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

- **La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1º Debe tener su **domicilio social y fiscal en Galicia** y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

  2º Debe desempeñar **una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.**

  A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3º Debe contar, como mínimo, con **dos personas ocupadas con contrato laboral y a jornada completa**, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia, **durante los tres años** siguientes a la constitución o ampliación.

  4º En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la s**ociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación**, y que además, **durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio** del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que se realizase la ampliación, **su plantilla media** con residencia habitual en Galicia **se incrementase**, **por lo menos en dos personas**, **con respecto a la plantilla media** con residencia habitual en Galicia **de los doce meses anteriores**, y que dicho incremento **se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses**.

  Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

- Las participaciones adquiridas **deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años,** siguientes a la constitución o ampliación.

Incompatibilidad

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones **por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación** previstas en el artículo 5.Diez del Decreto Legislativo 1/2011, y **por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista** previstas en el artículo 5.Once del Decreto Legislativo 1/2011.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla **[1131]** y en la **[1133]** si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla **[1136].***

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación (Art. 5.Diez Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un **límite conjunto de 20.000 euros**, las siguientes cantidades:

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de capital social como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas.
- Con respecto a las mismas entidades, **se podrá deducir el 20 por 100 de las cantidades prestadas** durante el ejercicio, así como de las cantidades garantizadas personalmente por el contribuyente, siempre que el préstamo se otorgue o la garantía se constituya en el ejercicio en el que se proceda a la constitución de la sociedad o la ampliación de capital de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **La participación del contribuyente,** computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 ni inferior al 1 por 100 del capital social de la sociedad** objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

En caso de préstamo o garantía, no será necesaria una participación del contribuyente en el capital, pero si esta existiera, no puede ser superior al 40 por 100 con los mismos límites temporales anteriores. **El importe prestado o garantizado por el contribuyente tiene que ser superior al 1 por 100 del patrimonio neto de la sociedad**.

- **La entidad en la que hay que materializar la inversión, préstamo o garantía debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1º Debe tener su **domicilio social y fiscal en Galicia** y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

  2º Debe desempeñar **una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.**

  A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3º Debe **contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa**, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia El contrato tendrá una **duración mínima de un año** y deberá formalizarse dentro de los dos años siguientes a la constitución o ampliación, salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

  4º En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital o el préstamo o garantía se hubiese realizado en el ejercicio de una ampliación, l**a sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores** a la fecha de esta ampliación, y que además, **durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio** del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que se realizó la ampliación, **su plantilla media** con residencia habitual en Galicia **se incrementase**, **por lo menos en una persona**, **con respecto al promedio del personal** con residencia habitual en Galicia **de los doce**

meses anteriores, y que **dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros doce meses**, salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en que materializó la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años**. **Tampoco puede mantener una relación laboral** con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo, **salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas**.
- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los contribuyentes que pretendan aplicar esta deducción y el importe de la operación respectiva.
- Las participaciones adquiridas **deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años,** siguientes a la constitución o ampliación.

En el caso de préstamos, estos deben referirse a las operaciones de financiación con un plazo superior a cinco años, **no pudiendo amortizar una cantidad superior al 20 por 100 anual del importe del principal prestado.** En el caso de garantías, estas se extenderán a todo el tiempo de vigencia de la operación garantizada, no pudiendo ser inferior a cinco años.

Incompatibilidad

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones **por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación** del artículo 5.Nueve del Decreto Legislativo 1/2011 y **por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista** a la que nos referimos a continuación.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Galicia por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1143]*** *y en la* ***[1145]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación y su financiación en la casilla* ***[1148].***

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista (Art. 5.Once Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades invertidas** durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.
- **El límite máximo de la deducción es de 4.000 euros.**

La deducción total así calculada **se prorrateará por partes iguales en el ejercicio en el que se realice la inversión y en los tres ejercicios siguientes**.

Requisitos para la aplicación de la deducción

a) La participación conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión **no puede ser superior al 10 por 100 de su capital social**.

b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de **tres años**, como mínimo.

c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el **domicilio social y fiscal en Galicia**, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley del Estado, 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Los requisitos indicados en las letras a) y c) anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en la letra b), contado desde la fecha de adquisición de la participación.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos anteriores comporta la pérdida del beneficio fiscal.

Incompatibilidad

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones **por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación** del artículo 5.Nueve del Decreto Legislativo 1/2011 y **por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación** del artículo 5.Diez del citado Decreto Legislativo.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1137]*** *y en la* ***[1139]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla* ***[1142].***

Por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica (Art. 5.Doce Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El **25 por 100**, **hasta el límite del 10 por 100** de la cuota íntegra autonómica del IRPF, d**e los donativos monetarios realizados**.
- El donativo **debe realizarse a favor** de centros de investigación adscritos a universidades gallegas y de los promovidos o participados por la Comunidad Autónoma de Galicia que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.
- La deducción queda condicionada a la **justificación documental** adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad.

Por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo

(Art. 5.Trece Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el ejercicio.
- **El límite máximo de la deducción es de 280 euros** por contribuyente.

En declaración conjunta el límite será aplicable respecto a cada uno de los contribuyentes que cumplan los requisitos para poder aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Sólo se podrá practicar la deducción si se cumplen los siguientes **requisitos**:

a) La **instalación debe estar debidamente registrada** por el instalador, que debe estar habilitado para el efecto, en la Oficina Virtual de Industria (OVI). Se le remitirá al titular o empresa que registró la instalación un **código de verificación** de ésta.

b) Posteriormente, y siempre antes de que expire el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se sufragó la instalación, **será necesario aportar a través de la OVI la siguiente documentación**:

– El presupuesto analizado de la instalación.

– La factura o facturas emitida/s por el instalador habilitado.

– El/los justificante/s de pago por la totalidad del coste de la instalación.

– En el caso de efectuarse la inversión por una comunidad de propietarios, deberá aportarse un certificado, emitido por su representante legal, de las aportaciones económicas correspondientes a cada comunero.

- La **base de esta deducción estará constituida por las cantidades efectivamente satisfechas** en la totalidad de la instalación, esto es, sistema de generación, sistema de emisión térmica y sistema de captación, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**, a los instaladores habilitados que realicen la instalación.

- **En ningún caso darán derecho** a practicar esta deducci**ón las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso l**egal.

- Se entiende por energías renovables aquellas a las que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

- En caso de edificios de viviendas en régimen de propiedad horizontal que sean de nueva construcción o en los que se proceda a la sustitución de los equipos de generación térmica por otros que empleen energías renovables, esta deducción podrá aplicarla c**ada uno de los propietarios individualmente en el porcentaje que le corresponda en la comunidad de propietarios**.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el Código de Instalación facilitado por la Oficina Virtual de Industria en la casilla **[1033]** de la declaración.*

Por rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos (Art. 5.Catorce Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades invertidas** en el ejercicio 2018 en la r**ehabilitación de inmuebles que sean propiedad del contribuyente situados en los centros históricos** que se han determinado en el anexo de la Orden de 1 de marzo de 2018 (DOG del 13) [(52)].

  La deducción se aplicará en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se paguen las obras.

  Las cantidades satisfechas se atribuirán a quien las pague con independencia del régimen económico matrimonial, sin que en ningún caso se pueda aplicar la deducción sobre un importe superior al resultante de aplicar a las cantidades totales invertidas el porcentaje que el contribuyente tenga en la titularidad del inmueble.

- **El límite máximo de la deducción es de 9.000 euros**.

En tributación conjunta, el límite máximo de la deducción es de 9.000 euros, con independencia del número de miembros de la unidad familiar que tengan derecho a aplicar la deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Se considerarán **rehabilitación las obras** que cumplan los siguientes **requisitos:**

  a) Que dispongan de los **permisos y autorizaciones administrativas** correspondientes.

  b) Que tengan por objeto principal la **reconstrucción del inmueble mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras obras análogas**, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del **25 por 100 del precio de adquisición**, si se efectuó esta durante los dos años inmediatamente anteriores al comienzo de las obras de rehabilitación, o, en otro caso, **del valor de mercado** que tenga el inmueble en el momento de dicho inicio.

  A estos efectos, **se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado del inmueble la parte proporcional correspondiente al suelo**.

  Cuando no se conozca el valor del suelo, este se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho o el valor de mercado entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

- La pertenencia del bien inmueble a un centro histórico se acreditará, de acuerdo con lo establecido por el artículo único.2 de la Orden de 1 de marzo de 2018 (DOG del 13), mediante certificado emitido por el ayuntamiento correspondiente de que el bien inmueble se encuentra situado dentro de la delimitación fijada en el anexo de la citada Orden de 1 de marzo de 2018.

Por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra (Art. 5.Quince Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantías y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las cantidades invertidas** en el ejercicio 2018 **en la adquisición de capital social como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de amplia-**

(52) Véase la Orden de 1 de marzo de 2018, por la que se determinan los centros históricos a efectos de las deducciones previstas en los números 14 del artículo 5, y 6 y 7 del artículo 13 ter, del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio (DOG del 13).

ción de capital en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra.

- Con respecto **a las mismas entidades**, el **20 por 100 de las cantidades prestadas** durante el ejercicio, así como de las **cantidades garantizadas personalmente por el contribuyente**, siempre que el préstamo se otorgue o la garantía se constituya **en el ejercicio en el que se proceda a la constitución de la sociedad o a la ampliación de capital de esta**.
- **El límite máximo conjunto de la deducción es de 20.000 euros,** con independencia del número de miembros de la unidad familiar que satisfagan los importes que dan derecho a ella.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o de las personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 del capital social de la sociedad objeto de la inversión**, o de sus derechos de voto, en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. En caso de préstamo o garantía, no será necesaria una participación del contribuyente en el capital, pero si esta existe no puede ser superior al 40 por 100, con los mismos límites anteriores.
- La **entidad en la que hay que materializar la inversión, préstamo o garantía debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1.º Debe tener el **domicilio social y fiscal en Galicia** y mantenerlo durante los **tres años** siguientes a la constitución o ampliación.

  2.º Debe tener como **objeto social exclusivo la actividad agraria**.

  El término «actividad agraria» será el definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias. La explotación agraria deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

- Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deben f**ormalizarse en escritura pública**, en la cual debe especificarse la identidad de los contribuyentes que pretendan aplicar esta deducción y el importe de la operación respectiva.
- Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años siguientes** a la constitución o ampliación.

En el caso de **préstamos**, estos deben referirse a las **operaciones de financiación con un plazo superior o igual a cinco años**, sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20 por 100 anual del importe del principal prestado.

En el caso de **garantías**, estas se extenderán a **todo el tiempo de vigencia de la operación** garantizada, y **no podrán ser inferiores a cinco años**.

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación", "Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación" y "Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista" recogidas en los números nueve, diez y once del artículo 5 del Decreto Legislativo 1/2011.

La incompatibilidad está referida a una misma inversión, es decir, para cada inversión únicamente se podrá aplicar una deducción (a opción del contribuyente), pero nada impide que

si se hacen varias inversiones distintas se pueda aplicar a cada una de ellas la deducción que corresponda.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a esta deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Galicia por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad en la que se realice la inversión, se otorgue el préstamo o se constituya la garantía en la casilla **[1149]** y en la **[1151]** si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción en la casilla **[1154].***

Por determinadas subvenciones y/o ayudas obtenidas a consecuencia de los daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017 (Art. 5.Dieciséis Decreto Legislativo 1/2011)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen a la parte de la base liquidable general que corresponda a dicha subvención o ayuda.
- La deducción se podrá aplicar únicamente cuando el contribuyente hubiese integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 102/2017, de 19 de octubre, de medidas urgentes de ayuda para la reparación de daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017.

Para paliar los daños causados por la explosión de material pirotécnico que tuvo lugar en Tui durante el mes de mayo del 2018 (Art. 5.Diecisiete Decreto Legislativo 1/2011)

1. Por subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen a la parte de la base liquidable general que corresponda a dicha subvención o ayuda.
- La deducción se podrá aplicar únicamente cuando el contribuyente hubiese integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018.

2. Por inversiones no empresariales, con la finalidad de paliar los daños sufridos que excedan de las ayudas o subvenciones percibidas

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- El importe de las cantidades invertidas, en inversiones no empresariales, con la finalidad de paliar los daños sufridos, por la parte que exceda de las cantidades percibidas por ayudas o subvenciones de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de Medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018, o por coberturas de seguros.
- En ningún caso la cantidad objeto de deducción podrá ser superior a la diferencia entre el daño sufrido y las cantidades recibidas por ayudas o coberturas de seguro.

Comunidad de Madrid

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Madrid podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento o adopción de hijos (Arts. 4 y 18.1 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantías de la deducción y periodos de aplicación

- **600 euros por cada hijo nacido o adoptado**
- La deducción **se aplica tanto en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción como en cada uno de los dos períodos impositivos siguientes.**
- En el caso de **partos o adopciones múltiples la cuantía correspondiente al primer período impositivo** en que se aplique la deducción **se incrementará en 600 euros por cada hijo**.

▪ ***Importante:*** *la deducción por nacimiento o adopción de hijos, en la regulación del artículo 4 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, vigente desde el 1 de enero de 2018, sólo será aplicable a los hijos nacidos o adoptados a partir de dicha fecha.*(53)

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con los hijos nacidos o adoptados.
- Cuando los hijos nacidos o adoptados **convivan con ambos padres** y estos tributen de forma individual, **el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.
- **Límites de la suma de las bases imponibles general y del ahorro (**suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**) para poder aplicar la deducción.**

Se exige un doble límite. Uno general que ha de cumplir el contribuyente que pretenda aplicar la deducción y otro especifico que ha de cumplir la unidad familiar de la que forme parte:

a) **Contribuyente:** la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no **podrá superar:**

- **30.000 euros en tributación individual**.
- **36.200 euros en tributación conjunta**.

b) **Unidad familiar:** la suma de las bases imponibles general y del ahorro **de todos los miembros** de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte **no podrá ser superior a 60.000 euros.**

Reglas para su aplicación:

- Si se trata de una unidad familiar conyugal (de las reguladas en el artículo 82.1.1ª de la Ley del IRPF), habrán de agregarse las bases imponibles de cada uno de los miembros de la unidad familiar integrados en la misma, con independencia de que opten o no por el régimen de tributación conjunta y de que estén obligados o no a presentar declaración.

Así, para cada cónyuge, la base imponible será la correspondiente a ambos más las de los hijos (menores de edad o mayores incapacitados judicialmente sujets a patria potestad prorrogada o rehabilitada), comunes o no, que convivan con el matrimonio.

(53) Véase la disposición final quinta del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre.

En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

- Si se trata de una unidad familiar monoparental o no conyugal, habrán de agregarse, exclusivamente las bases imponibles de los miembros de la unidad familiar que teóricamente corresponda a cada contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.2ª de la Ley del IRPF: el propio contribuyente y los hijos de este (menores o mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada) que convivan con él. Y todo ello, también, con independencia de que se opte o no por tributar por el régimen de tributación conjunta y de que estén o no obligados a presentar declaración. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

Por adopción internacional de niños (Art. 5 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **600 euros por cada hijo** adoptado en el período impositivo, siempre que se trate de una adopción de carácter internacional.
- La adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.
- Cuando el niño adoptado **conviva con ambos padres** adoptivos y estos tributen de forma individual, la **deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción anterior "**Por nacimiento o adopción de hijos**".

Por acogimiento familiar de menores [Arts. 6 y 18.1 y 4.a) Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantías de la deducción

Los contribuyentes podrán deducir **por cada menor en régimen de acogimiento familiar** las siguientes cantidades:

- **600 euros** si se trata del **primer menor** en régimen de acogimiento familiar.
- **750 euros** si se trata del **segundo menor** en régimen de acogimiento familiar.
- **900 euros** si se trata del **tercer o sucesivo menor** en régimen de acogimiento familiar.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El acogimiento familiar que da derecho a la deducción podrá ser simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial [54] .
- **A efectos de determinar el número de orden del menor acogido**, solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de 183 días del período impositivo. En ningún caso se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo.

---

[54] Téngase en cuenta que la Ley 26/2015, de 28 de julio, por la que se modifica el sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE del 29) ha modificado, con efectos desde 18 de agosto de 2015, el artículo 173 bis del Código civil que regula las modalidades de acogimiento familiar. Por ello, habrá que estar a lo dispuesto en la disposición adicional segunda de dicha Ley 26/2015, según la que "Todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realizasen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realizasen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional".

- **El contribuyente deberá convivir con el menor más de 183 días** del período impositivo **y estar en posesión, en caso de ser requerido, del correspondiente certificado acreditativo del acogimiento**, expedido por la Consejería competente de la Comunidad de Madrid.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere**:
  - **25.620 euros en tributación individual**.
  - **36.200 euros en tributación conjunta**.
- En el supuesto de acogimiento de menores por **matrimonios o uniones de hecho**, el **importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración individual de cada uno de ellos si tributaran de esta forma.

  - ***Importante:*** *esta deducción no podrá aplicarse en el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando el mismo diera lugar a la adopción del menor durante el año, sin perjuicio de la aplicación de la deducción anteriormente comentada "Por nacimiento o adopción de hijos".*

Por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años y/o con discapacidad [Arts. 7 y 18.1 y 4.b) Decreto Legislativo 1/2010]

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **1.500 euros por cada persona mayor de 65 años o con discapacidad igual o superior al 33 por 100**, que conviva durante **más de 183 días al año** con el contribuyente en régimen de **acogimiento sin contraprestación, cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid**.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- En el supuesto de acogimiento de personas mayores de 65 años, **la persona acogida no debe hallarse vinculada con el contribuyente** por un parentesco de grado igual o inferior al cuarto, bien sea de consanguinidad o de afinidad.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere**:
  - **25.620 euros en tributación individual**.
  - **36.200 euros en tributación conjunta**.
- Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, **el importe de la misma se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, si tributaran de forma individual.
- El contribuyente que desee aplicar esta deducción **deberá obtener, en caso de ser requerido, el correspondiente certificado de la Consejería competente en la materia**, acreditativo de que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Comunidad de Madrid vinculadas al acogimiento.

Por arrendamiento de la vivienda habitual [Art. 8 y 18.1 y 4.c) Decreto Legislativo 1/2010]

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100** de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda habitual en el período impositivo.
- El **límite máximo de deducción será de 1.000 euros**, tanto en tributación individual como en conjunta.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Edad del contribuyente.** El contribuyente debe tener **menos de 35 años de edad a la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre). No obstante, la deducción podrá aplicarse también si el contribuyente tiene más **de 35 años y menos de 40 años siempre que, durante el periodo impositivo, se hayan encontrado en situación de desempleo y hayan soportado cargas familiares**.

  Situación de desempleo**:** se entenderá que el contribuyente se ha encontrado en situación de desempleo **cuando haya estado inscrito como demandante de empleo en las Oficinas de Empleo de la Comunidad de Madrid al menos 183 días dentro del período impositivo**.

  Cargas familiares**:** se entenderá que el contribuyente ha soportado cargas familiares **cuando tenga al menos dos familiares, ascendientes o descendientes, a su cargo**, considerándose como tales aquellos por los que tenga **derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes o descendientes**.

- **Límites de la suma de las bases imponibles general y del ahorro (**suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración**) para poder aplicar la deducción.**

Se exige un doble límite. Uno general que ha de cumplir el contribuyente que pretenda aplicar la deducción y otro especifico que ha de cumplir la unidad familiar de la que forme parte:

a) **Contribuyente:** la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no **podrá superar:**

   - **25.620 euros en tributación individual**.
   - **36.200 euros en tributación conjunta**.

b) **Unidad familiar:** la suma de las bases imponibles general y del ahorro **de todos los miembros** de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte **no podrá ser superior a 60.000 euros.**

   Reglas para su aplicación:

   - Si se trata de una unidad familiar conyugal (de las reguladas en el artículo 82.1.1ª de la Ley del IRPF), habrán de agregarse las bases imponibles de cada uno de los miembros de la unidad familiar integrados en la misma, con independencia de que opten o no por el régimen de tributación conjunta y de que estén obligados o no a presentar declaración.

   Así, para cada cónyuge, la base imponible será la correspondiente a ambos más las de los hijos (menores de edad o mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada), comunes o no, que convivan con el matrimonio.

   En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

   - Si se trata de una unidad familiar monoparental o no conyugal, habrán de agregarse, exclusivamente las bases imponibles de los miembros de la unidad familiar que teóricamente corresponda a cada contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.1.2ª de la Ley del IRPF: el propio contribuyente y los hijos de este (menores o mayores incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada) que convivan con él. Y todo ello, también, con independencia de que se opte o no por tributar por el régimen de tributación conjunta y de que estén o no obligados a presentar declaración. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

- Las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual deben superar el **20 por 100** de la mencionada suma de bases imponibles general y de ahorro del contribuyente.

- Para la aplicación de la deducción, e**l contribuyente debe estar en posesión de una copia del resguardo del depósito de la fianza** en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, **o bien poseer copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador**.
- Adicionalmente, el contribuyente en el momento en que manifieste su intención de aplicar esta deducción autonómica deberá, como arrendatario, haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda, salvo que no esté obligado a presentar autoliquidación por aplicar la bonificación prevista en el artículo 30 quater del Decreto legislativo 1/2010 **(debe tenerse en cuenta que dicha bonificación está vigente desde el 1 de enero de 2019)**.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla **[1122]** y en la **[1125]** si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas **[1123]** y **[1126]**.*

Por donativos a fundaciones y clubes deportivos (Arts. 9 y 18.3 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid que persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos:

En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones

- **El 15 por 100** de las cantidades donadas a clubes deportivos elementales y básicos definidos en los artículos 29 y 30 de la Ley 15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid.

En todo caso, será preciso que estos clubes se encuentren inscritos en el Registro de Asociaciones Deportivas de la Comunidad de Madrid.

- La **base de la deducción por todas las donaciones indicadas** no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable, entendiendo como tal la suma de la base liquidable general y la de ahorro del contribuyente.

Por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés (Art. 10 Decreto Legislativo 1/2010)

▪ ***Importante:*** *en el ejercicio 2018 esta deducción no resulta de aplicación, dado que el porcentaje de deducción es negativo.*

Por gastos educativos [Art. 11 y 18.2 y 4.d) Decreto Legislativo 1/2010]

Cuantías de la deducción

- El **15 por 100 de los gastos de escolaridad.**
- El **10 por 100 de los gastos de enseñanza de idiomas.**
- El **5 por 100 de los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.**

Base de la deducción

- **La base de deducción,** salvo para hijos o descendientes que estén escolarizados en el **primer ciclo de Educación Infantil,** está constituida por las cantidades satisfechas por los siguientes conceptos:

– **Escolaridad** durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil, a la Educación Básica Obligatoria y la Formación Profesional Básica, a que se refieren los artículos 3.3, 3.10, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

Precisiones:

*E*n los centros públicos y en los privados con concierto educativo la enseñanza debe ser gratuita, por lo que ningún alumno incluido en un centro de tales características podrá soportar gastos relativos a la escolaridad. Sí será posible soportar gastos de escolaridad en los centros privados no concertados.

No serán deducibles los gastos de comedor, transporte, etc. girados por el centro educativo que, aunque indirectamente vinculados con la enseñanza, no se corresponden con ésta. Tampoco serán deducibles los gastos por adquisición de libros de texto.

– **Adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar** durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil, a la Educación Básica Obligatoria y la Formación Profesional Básica, a que se refieren los artículos 3.3, 3.10, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

Precisiones:

Sólo podrá aplicarse la deducción para las prendas de vestido o calzado exigido o autorizado por las directrices del centro educativo en el que el alumno curse sus estudios. La deducción abarca todo el vestuario exigido por el centro.

– **Enseñanza de idiomas** tanto si ésta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial.

La deducción contempla los gastos derivados de la enseñanza de idiomas exclusivamente en los siguientes supuestos:

a) Enseñanza de régimen especial que se imparta en centros oficiales de enseñanza de idiomas.

b) Enseñanza de idiomas como actividad extraescolar adquirida bien por el centro educativo, con cargo a los alumnos o bien por los propios alumnos directamente siempre que, en este último caso, el alumno esté cursando algún estudio oficial.

- ***Importante:*** *la base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración pública que cubran todos o parte de los gastos citados.*

- En el caso de hijos o descendientes que estén escolarizados en el **primer ciclo de Educación Infantil** a que se refiere el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, la **base de deducción estará constituida exclusivamente por las cantidades satisfechas por el concepto de escolaridad que no se abonen mediante precios públicos ni mediante precios privados autorizados por la Administración**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los gastos educativos que dan derecho a esta deducción son los originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes **por los que tengan derecho al mínimo por descendientes** regulado en la Ley del IRPF. (55)

- **Que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar** (56), suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar**.

  A efectos de la aplicación de la deducción se tendrá en cuenta, de manera agregada, la base imponible de su unidad familiar, con independencia de la existencia o no de obligación de declarar. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

- Cumplidos los anteriores requisitos, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente **conviva con ambos padres o ascendientes el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

▪ ***Importante:*** *los contribuyentes que deseen aplicar esta deducción deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.*

Límites máximos de la deducción

La cantidad a deducir no podrá exceder de:

- **400 euros** por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción **por gastos de enseñanza de idiomas y/o de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.**

- **900 euros** por cada uno de los hijos o descendientes en el caso de que el contribuyente tenga derecho a practicar deducción, además de por los gastos del párrafo anterior o exclusivamente, por **gastos de escolaridad**. Este límite será de **1.000 euros** por cada uno de los hijos o descendientes que cursen durante el ejercicio estudios del **primer ciclo de Educación Infantil** y cuyos gastos den derecho a esta deducción.

Por cuidado de hijos menores de 3 años (Arts. 11 bis y 18.2 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100** de las cuotas ingresadas por el contribuyente por cotizaciones al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, con **el límite de deducción de 400 euros anuales.**

- **El 30 por 100** de las cuotas ingresadas por cotizaciones al Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, en el caso de contribuyentes que sean titulares de una familia numerosa con el **límite de deducción de 500 euros anuales**.

▪ ***Importante:*** *la deducción resultará aplicable por las cotizaciones efectuadas en los meses del periodo impositivo en los que el contribuyente tenga, al menos, un hijo menor de 3 años por el que se aplique el mínimo por descendientes. A tal efecto, se computaran como*

(55) Los requisitos del mínimo por descendientes se comentan en la página 501 y ss.

(56) El concepto de unidad familiar en el IRPF se explica la página 66 del Capítulo 2 de este Manual.

base de deducción las cotizaciones efectuadas por el mes en que el hijo cumpla los tres años, así como, en su caso, se produzca el fallecimiento del menor, pero no los siguientes.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- El contribuyente **debe estar en situación de alta en la Seguridad Social como empleador titular de un hogar familiar, tener contratada y cotizar por una o varias personas por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social** durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

Asimismo, será necesario que la persona o personas contratadas presten servicios para el titular del hogar familiar durante, al menos, 40 horas mensuales.

- El **contribuyente empleador y, en su caso, el otro progenitor** del hijo menor de 3 años por el que se apliquen el mínimo por descendientes, deben realizar una **actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, al menos, durante 183 días dentro del periodo impositivo**.

En caso de que el contribuyente tenga hijos menores de 3 años con diferentes progenitores, podrá aplicarse la deducción cuando se cumpla el requisito indicado en el párrafo anterior respecto de cualquiera de ellos.

- **Que la suma de la base imponible general y del ahorro del contribuyente, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar** (57), suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar**.

A efectos de la aplicación de la deducción se tendrá en cuenta, de manera agregada, la base imponible de su unidad familiar, con independencia de la existencia o no de obligación de declarar. En el caso de tributación conjunta será la base imponible de dicha declaración la que se tenga en cuenta a efectos del límite fijado.

Para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos (Art. 14 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía de la deducción

- **El 10 por 100 del importe resultante** de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables en la Comunidad de Madrid y la parte de deducciones estatales que se apliquen sobre dicha cuota íntegra autonómica.

Dicha operación se realizará restando de la cuantía de la casilla ***[0546]*** de la página 16 de la declaración los importes consignados en las casillas ***[0548] [0551] [0553] [0555] [0557] [0559] [0561]*** y ***[0563]***, así como el de la casilla ***[0564]***, excluido de este último el importe correspondiente a esta deducción y casilla ***[0566]*** correspondiente a la nueva deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **tenga dos o más descendientes** que generen a su favor el derecho a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecidos en la normativa reguladora del IRPF.
- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no sea superior a 24.000 euros**.

(57) El concepto de unidad familiar en el IRPF se explica la página 66 del Capítulo 2 de este Manual.

Para calcular la suma de las bases imponibles se adicionarán las siguientes:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo correspondiente tanto si declaran individual como conjuntamente.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación (Art. 15 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **Con carácter general:** El **30 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada. **El límite** de deducción aplicable es de **6.000 euros anuales.**

- **El 50 por 100 de las cantidades invertidas en el ejercicio** en el ejercicio en la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de **sociedades anónimas laborales, sociedades de responsabilidad limitada laborales y sociedades cooperativas con un límite** de deducción **de 12.000 euros**.

- **El 50 por 100 de las cantidades invertidas en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación, con un límite** de deducción **de 12.000 euros.**

▪ ***Importante:*** *téngase en cuenta que la deducción se aplica por tres tipos de inversiones diferentes para cada una de las cuales se establece un límite distinto e independiente.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Los siguientes requisitos y condiciones **no son exigibles** cuando se trate de inversiones efectuadas en **entidades creadas o participadas por universidades o centros de investigación**

- **La participación adquirida** por el contribuyente como consecuencia de la inversión, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior durante ningún día del año natural al 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto**.

- Que dicha participación **se mantenga un mínimo de tres años.**

- **Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:**

1º Que tenga su **domicilio social o fiscal en la Comunidad de Madrid**.

2º Que desarrolle una **actividad económica**.

A estos efectos, no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3º En el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, que desde el primer ejercicio fiscal ésta **cuente, al menos, con una persona contratada** con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

- ***Importante:*** *cuando se trate de sociedades anónimas laborales, sociedades de responsabilidad limitada laborales y sociedades cooperativas no será exigible este requisito.*

4º En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital de la entidad, que dicha **entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores** a la ampliación de capital y que **la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona** con los requisitos anteriores, y que dicho **incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses**.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla **[1131]** y en la **[1133]** si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla **[1136]**.*

Para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de 35 años (Art. 16 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía de la deducción

- **1.000 euros para los contribuyentes menores de 35 años que causen alta por primera vez, como persona física o como partícipe en una entidad en régimen de atribución de rentas,** en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (BOE de 5 de septiembre).

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción se practicará en el período impositivo en que se produzca el alta en el Censo.
- Que la actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Madrid.
- Que el contribuyente se mantenga en el citado Censo durante al menos un año desde el alta.

  No se considerará incumplido este requisito en el caso de fallecimiento del contribuyente antes del transcurso de un año desde el alta en el censo, siempre que no se hubiere dado de baja en el mismo antes del fallecimiento.
- En la tributación conjunta no se multiplicará el importe de la deducción por el número de miembros de la unidad familiar que cumplan con los requisitos exigidos para su aplicación.

Por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el mercado alternativo bursátil (Art. 17 Decreto Legislativo 1/2010)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas en el ejercicio** en la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005.

- **El límite máximo de la deducción es de 10.000 euros.**

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que las acciones o participaciones adquiridas **se mantengan al menos durante dos años**.

  Esta deducción se aplicará a aquellas inversiones con derecho a deducción que se realicen después del 23 de febrero de 2010

- Que la **participación** en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones **no sea superior al 10 por 100 del capital social durante los dos años siguientes** a la adquisición de las mismas.

- La sociedad en que se produzca la inversión debe tener durante los **dos años siguientes a la misma el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Incompatibilidad

La presente deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción "Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación" anteriormente comentada.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla* ***[1137]*** *y en la* ***[1139]*** *si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla* ***[1142].***

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia

(*Texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, en adelante, texto refundido de Tributos Cedidos)*

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por inversión en vivienda habitual por jóvenes de edad igual o inferior a 35 años (Art. 1.Uno del texto refundido de Tributos Cedidos)

Cuantía de la deducción

- **El 5 por 100** de las **cantidades satisfechas** en el ejercicio por la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda** que constituya o vaya a constituir la **vivienda habitual** del contribuyente, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

  Se entenderá por vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo, de empleo más ventajoso u otros análogos.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

▪ ***Importante:*** *esta deducción será de aplicación a los contribuyentes que cumplan los requisitos que a continuación indicamos, con independencia de la fecha en la que se haya realizado la adquisición de la vivienda o se hayan iniciado las obras de rehabilitación o ampliación. Por tanto, podrán aplicarla los contribuyentes que hayan realizado la inversión en la vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013.*

- Que los contribuyentes tengan su **residencia habitual en la Región de Murcia**.
- Que los contribuyentes tengan una **edad sea igual o inferior a 35 años** en el momento de la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Que **la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro del contribuyente,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 **de la declaración,** sea inferior a **24.107,20 euros**, siempre que **la base imponible del ahorro**, **no supere** la cantidad de **1.800 euros**.
- Tratándose de **adquisición o ampliación** de vivienda, debe tratarse de **viviendas de nueva construcción**. A estos efectos, se considerará vivienda de nueva construcción aquélla cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde dicha declaración.
- **Tratándose de rehabilitación de vivienda**, se considerarán las obras en la misma que cumplan los siguientes requisitos:

  a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de

diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

b) Los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

- La deducción requerirá que **el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al final del mismo,** al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del IRPF.

Límites aplicables:

- **Base máxima de las inversiones con derecho a deducción**:

La base máxima de las cantidades satisfechas con derecho a esta deducción estará constituida por el resultado de **restar de la cantidad de 9.040 euros**, **aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de dicha deducción estatal**, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad, y sin que en ningún caso la diferencia pueda ser negativa.

También resultan aplicables en relación con esta deducción las reglas establecidas en la legislación estatal en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012 para los casos en que se hayan practicado deducciones por una vivienda habitual anterior o se haya transmitido esta última obteniendo una ganancia patrimonial que se haya considerado exenta por reinversión, así como el requisito de aumento del patrimonio del contribuyente, al menos, en la cuantía de las inversiones con derecho a la deducción.

- **Límite máximo absoluto**:

El importe de esta deducción no podrá superar la cuantía de 300 euros anuales, tanto en tributación individual como en conjunta.

Régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual (disposición transitoria única del texto refundido de Tributos Cedidos)

Contribuyentes que practicaron la deducción en los ejercicios 2001 a 2013

Los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas por adquisición de vivienda para jóvenes con residencia en la Comunidad Autónoma en la Región de Murcia, establecidas para los ejercicios 2001 a 2013, podrán aplicar la presente deducción por inversión en vivienda habitual por jóvenes, siempre que cumplan los requisitos exigidos para ello y, en particular, el de la edad.

Contribuyentes que practicaron la deducción en los ejercicios 1998 a 2000

Los contribuyentes que practicaron, por la misma vivienda, cualquiera de las deducciones autonómicas en el IRPF por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual establecidas para los ejercicios 1998, 1999 y 2000, por las Leyes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia 13/1997, de 23 de diciembre; 11/1998, de 28 de diciembre y 9/1999, de 27 de diciembre, respectivamente, podrán aplicar en el presente ejercicio la siguiente deducción:

- El **2 por 100 de las cantidades satisfecha** siempre que, en el supuesto de adquisición, se trate de viviendas de nueva construcción.

- El **3 por 100 de las cantidades satisfechas** siempre que, en el supuesto de adquisición, se trate de viviendas de nueva construcción y la **base imponible general menos el mínimo personal y familiar del contribuyente**, casilla [***0435]*** *d*e la página 13 de la declaración y casilla ***[0519]*** de la página 15, respectivamente, sea inferior a 24.200 euros, siempre que la **base**

imponible del ahorro, casilla ***[0460]*** de la página 14 de la declaración, no supere los 1.800 euros.

En ambos casos, debe concurrir el requisito regulado en el artículo 1.uno, de la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de la citada Comunidad Autónoma, relativo a que la **adquisición de la vivienda habitual fuese de nueva construcción**.

Por donativos (Art. 1. Dos del texto refundido de Tributos Cedidos)

1. Por donativos para la protección del patrimonio cultural de la Región de Murcia o la promoción de actividades culturales y deportivas

Cuantía de la deducción

- **El 30 por 100 de las donaciones dinerarias** puras y simples efectuadas durante el período impositivo para las **finalidades** que se indican a continuación:
  - La protección del patrimonio cultural de la Región de Murcia o
  - La promoción de actividades culturales y deportivas

Condiciones y requisitos para aplicar la deducción

- Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las **siguientes entidades:**
  - La **Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**, así como las **entidades dependientes del sector público autonómico**.
  - Las **fundaciones** que persigan exclusivamente **fines culturales, las asociaciones culturales y deportivas** que hayan sido declaradas de utilidad pública y las **federaciones deportivas**, que se encuentren inscritas en los Registros respectivos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- La aplicación de la deducción requerirá la **emisión por parte de la entidad donataria de certificación** que contenga los siguientes datos:

  1.º) El número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo. La entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.

  2.º) Mención expresa de que la donación se ha efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.
- En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos y otras aportaciones del artículo 68.3 de la Ley del IRPF, la base de deducción autonómica **se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.**

2. Por donativos para la investigación biosanitaria

Cuantía de la deducción

- **El 30 por 100 de las donaciones dinerarias** puras y simples efectuadas durante el período impositivo que tengan **como destino la investigación biosanitaria** a que se refiere la Ley 4/1994, de 26 de julio, de Salud de la Región de Murcia.

Condiciones y requisitos para aplicar la deducción

- Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las **siguientes entidades:**

– La **Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**, así como las **entidades dependientes del sector público autonómico** que ejerzan la actividad de investigación biosanitaria. A estos efectos, se incluye a las **universidades públicas** de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

– Las **entidades sin fines lucrativos** a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que entre sus fines principales se encuentre la investigación biosanitaria a que se refiere la Ley 4/1994, de 26 de julio, de Salud de la Región de Murcia y **se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia**.

• La aplicación de la deducción requerirá la **emisión por parte de la entidad donataria de certificación** que contenga los siguientes datos:

1.º) El número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo. La entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.

2.º) Mención expresa de que la donación se ha efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.

• En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos y otras aportaciones del artículo 68.3 de la Ley del IRPF, la base de deducción autonómica **se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.**

Por gastos de guardería para hijos menores de tres años (Art. 1. Tres del texto refundido de Tributos Cedidos)

1. Unidades familiares integradas por ambos cónyuges no separados legalmente y los hijos menores

Cuantía y límite máximo de la deducción

• **El 15 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por gastos de guardería y centros escolares de hijos menores de tres años.

• **El importe máximo de deducción, por cada hijo de esa edad, será de:**

– **330 euros anuales en tributación individual.**

– **660 euros anuales en tributación conjunta**.

Requisitos para aplicar la deducción

• Que ambos cónyuges trabajen **fuera del domicilio familiar**.

• Que ambos cónyuges obtengan **rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales**.

• Que la **base imponible general**, casilla ***[0435]*** de la página 13 de la declaración, menos el mínimo personal y familiar, casilla ***[0519]*** de la página 15 de la declaración, **sea inferior a 19.360** euros en declaraciones individuales **o a 33.880 euros** en declaraciones conjuntas, s**iempre que, además, la base imponible del ahorro**, casilla ***[0460]*** de la página 14 de la declaración, sea cual sea la modalidad de tributación, individual o conjunta, **no supere los 1.202,02 euros**.

2.- Unidad familiar compuesta por uno solo de los padres y los hijos menores

Cuantí y límite máximo de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfecha**s en el período impositivo por gastos de guardería y centros escolares de hijos menores de tres años.
- **El importe máximo de deducción, por cada hijo de esa edad, será de 660 euros anuales**.

Requisitos para aplicar la deducción

- Que el padre o la madre que tiene la custodia del hijo **trabaje fuera del domicilio familiar**.
- Que obtenga **rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales**.
- Que la **base imponible general**, casilla ***[0435] d***e la página 13 de la declaración, **menos el mínimo personal y familiar**, casilla ***[0519]*** de la página 15 de la declaración, **sea inferior a 19.360 euros**, siempre que, además, **la base imponible del ahorro**, casilla ***[0460]*** de la página 14 de la declaración, **no supere los 1.202,02 euro**s.

▪ ***Importante:*** *las unidades familiares que tengan la consideración de familia numerosa podrán aplicar la modalidad de deducción que corresponda cuando, cumpliéndose los requisitos exigidos para la aplicación de esta deducción antes comentados, la base imponible general menos el mínimo personal y familiar, casilla* ***[0435]*** *de la página 13 de la declaración y casilla* ***[0519]*** *de la página 15, respectivamente, sea inferior a 44.000 euros, siempre que la base imponible del ahorro, casilla* ***[0460]*** *de la página 14 de la declaración, no supere 1.202,02 euros.*

Por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua (Art. 1. Cuatro del texto refundido de Tributos Cedidos)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **20 por 100 de las inversiones realizadas** en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.
- **El importe máximo de deducción aplicable es de 60 euros anuales**.

Base máxima de la deducción

- La base de la deducción, que está constituida por las **cantidades satisfechas** para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua que hayan corrido a cargo del contribuyente, **no podrá superar la cantidad de 300 euros anuales.**

Requisitos y condiciones para aplicar la deducción

- Que las cantidades satisfechas lo sean para la adquisición e instalación de dispositivos domésticos de ahorro de agua en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente.[58]
- Que exista un **reconocimiento previo de la Administración regional** sobre la procedencia de la aplicación de la deducción.

---

(58) Véase en el Capítulo 16, el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual Régimen transitorio", páginas 544 y ss.

Por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables (Art. 1. Cinco del texto refundido de Tributos Cedidos)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- El **10 por 100 de las inversiones realizadas** en ejecución de proyectos de instalación de recursos energéticos procedentes de las fuentes de energía renovables siguientes: **solar térmica y fotovoltaica y eólica**.
- **El límite de deducción aplicable es de 1.000 euros anuales.**

Base máxima de la deducción

La **base de esta deducción e**stá constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables que hayan corrido a cargo del contribuyente, **sin que su importe máximo pueda superar los 10.000 euros**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La instalación de los recursos energéticos renovables debe realizarse en v**iviendas que constituyan o vayan a constituir la residencia habitual** del contribuyente o **en las que se destinen al arrendamiento**, siempre que este último no tenga la consideración de actividad económica. [(59)]
- La aplicación de la deducción requerirá el **reconocimiento previo de la Administración regional** sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine.
- La aplicación de la deducción requerirá que el **importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al inicio del mismo**, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del IRPF. [(60)]

Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación (Art. 1.Seis del texto refundido de Tributos Cedidos)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio** en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital **en sociedades anónimas, limitadas, anónimas laborales, limitadas laborales o cooperativas**.
- **El límite de deducción aplicable es de 4.000 euros**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **La participación** del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, **no puede ser superior al 40 por 100 del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación**.

---

(59) Las circunstancias que determinan que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica se comentan en las páginas 128 y s.

(60) La comprobación de la situación patrimonial se comenta en las páginas 547 y s. del Capítulo 16, dentro del epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual Régimen transitorio".

- **La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:**

  1º Debe tener el **domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia** y mantenerlo durante los **tres años siguiente**s a la constitución o ampliación.

  2º Debe **desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación**.

  A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

  3º Debe contar, **como mínimo y desde el primer ejercicio fiscal, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa**, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

  4º En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil **debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, y que además, durante los veinticuatro meses siguientes** a la fecha del inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que hubiese realizado **la ampliación, su plantilla media se hubiese incrementado, al menos en dos personas, con respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses**.

  Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

- El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que materializó la inversión, pero **en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo**.

- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción **deben formalizarse en escritura pública**, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

- Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un **período mínimo de tres años**, siguientes a la constitución o ampliación.

- La aplicación de la deducción **requerirá la comunicación previa a la Administración regional** en la forma que reglamentariamente se determine.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del IRPF.

Incompatibilidad

La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho*

*a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla **[1131]** y en la **[1133]** si existe una segunda entidad, indicando el importe total de la deducción por inversiones en empresas de nueva o reciente creación en la casilla **[1136].***

Por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil (Art. 1.Siete del texto refundido de Tributos Cedidos)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades invertidas en el ejercicio** en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.
- **El límite de deducción aplicable es de 10.000 euros.**

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La **participación** conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión **no puede ser superior al 10 por 100** de su capital social.
- Las acciones adquiridas deben **mantenerse en el patrimonio** del contribuyente durante un período de **dos años**, como mínimo.
- La sociedad objeto de la inversión debe **tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Los requisitos indicados en los anteriores puntos primero y tercero **deberán cumplirse durante todo el plazo de dos años, como mínimo,** de mantenimiento indicado en el punto segundo, contado desde la fecha de adquisición de la participación.
- Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben **formalizarse en escritura pública,** en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.
- La aplicación de la deducción requerirá la **comunicación previa a la Administración regional** en la forma que reglamentariamente se determine.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del IRPF.

Incompatibilidad

La presente deducción resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica "**Por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación**" anteriormente comentada.

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica de Aragón, Galicia, Madrid o Murcia por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil" del Anexo B.7) del modelo de la declaración en el que, además del importe de la inversión con derecho a deducción, deberá hacerse constar el NIF de la entidad de nueva o reciente creación en la casilla **[1137]** y en la **[1139]** si existe una segunda entidad, indicando el importe*

total de la deducción por inversiones en entidades que cotizan en el Mercado Alternativo Bursátil en la casilla ***[1142].***

Por gastos en la adquisición de material escolar y libros de texto (Art. 1.Ocho del texto refundido de Tributos Cedidos)

Cuantía de la deducción

- **120 euros** por cada descendiente por la adquisición de material escolar y libros de texto derivados de la escolarización de sus descendientes en el segundo ciclo de educación infantil, educación primaria y educación secundaria obligatoria.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro**, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:

a) En el supuesto de contribuyentes **que no formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa**:

- **20.000 euros en tributación individual**.
- **40.000 euros en tributación conjunta**.

b) En el supuesto de contribuyentes q**ue formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa**:

- **33.000 euros en tributación individual.**
- **53.000 euros en tributación conjunta.**

- La deducción corresponderá al **ascendiente que haya satisfecho las cantidades** destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, e**l importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

En el caso de que uno de los contribuyentes con derecho a la aplicación del beneficio fiscal no presente declaración por no estar obligado el otro contribuyente si cumple los requisitos puede aplicarla en su totalidad.

- Para la aplicación de la presente deducción, sólo se tendrán en cuenta aquellos **descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes** en el artículo 58 de la Ley del IRPF:

- El importe de la deducción deberá **minorarse**, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las **becas y ayudas obtenidas en el período impositivo** procedentes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia o de cualquier otra Administración Pública, que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de material escolar o libros de texto.

Comunidad Autónoma de La Rioja

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas.

Por nacimiento y adopción de hijos (Art. 32.1 Ley 10/2017)

Cuantías de la deducción

- **120 euros,** cuando se trate del **primer hijo**.
- **150 euros,** cuando se trate del **segundo hijo**.
- **180 euros**, cuando se trate del **tercero y sucesivos**.
- **60 euros adicionales** por cada hijo, en caso de **nacimientos o adopciones múltiples**.

Requisitos y condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado **durante el ejercicio 2018 y conviva con el contribuyente** a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- Cuando los hijos nacidos o adoptados en el periodo impositivo **convivan con ambos progenitores o adoptantes**, el importe de la deducción **se prorrateará entre ellos por partes iguale**s si tributan de forma individual. **En caso de tributación conjunta** ambos progenitores se aplicará la totalidad del importe que corresponda por la deducción.
- En el caso de que el número de hijos de cada progenitor dé lugar a la aplicación de un importe diferente, ambos se aplicarán la deducción que corresponda en función del número de hijos preexistente. Si dándose esta circunstancia la declaración fuere conjunta, la deducción será la suma de lo que a cada uno correspondería si la declaración fuera individual, según lo dispuesto en el párrafo anterior.

Para determinar número de orden de los hijos nacidos o adoptados en el año, deben computarse todos los hijos del contribuyente, convivan o no con él, independientemente de su edad, estado civil, lugar de residencia o cualquier otra circunstancia.

Ejemplo:

Matrimonio, formado por doña S.S.T y don R.T.V que tiene un hijo de 13 de años de una relación anterior que convive con él. En 2018 se produce el nacimiento de un hijo común.

Determinar el importe de la deducción a aplicar

Solución

Para doña S.S.T es el primer hijo y para don R.T.V el segundo. Por tanto:

Declaración individual doña S.S.T. (120 euros / 2)	60 euros
Declaración individual don R.T.V (150 euros / 2)...	75 euros
Declaración conjunta doña S.S.T. y don R.T.V (60 euros + 75 euros)	135 euros

Por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios de La Rioja (Art. 32.2 Ley 10/2017)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 5 por 100 de las cantidades satisfechas en el ejercicio** en la adquisición, rehabilitación o construcción de **la vivienda habitual** en los pequeños municipios que más adelante se detallan.

- **El límite máximo de deducción aplicable es de 452 euros** por declaración.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.
- Que el contribuyente **hubieran adquirido, rehabilitado o iniciado la construcción de la vivienda a partir del 1 de enero de 2017**.
- Que la vivienda constituya la **vivienda habitual del contribuyente**.
- Que la vivienda esté situada en alguno de los **pequeños municipios** de La Rioja que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

Base máxima de la deducción

- L**a base máxima anual** de esta deducción será de **9.040 euros**

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Para que dicha vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y en el artículo 54 del Reglamento, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros.
- Los conceptos de adquisición, construcción y rehabilitación de vivienda habitual serán los definidos en el artículo 55 del Reglamento del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.
- Desde el 1 de enero de 2018 para poder aplicación de la deducción por inversión en vivienda, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, se requiere que el **importe comprobado del patrimonio** del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición **exceda** del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo **al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

  A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al impuesto de sucesiones y donaciones.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1067]*** del anexo B.5) el código correspondiente al municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación que figura en la página 783.

Por gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años para contribuyentes que fijen su residencia habitual en pequeños municipios de La Rioja (Art. 32.3 Ley 10/2017)

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 30 por 100** de los gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años
- **El límite máximo de deducción aplicable es de 600 euros por menor.**

  En caso de declaraciones individuales, el límite máximo se prorrateará por partes iguales entre los progenitores con derecho a su aplicación.

El prorrateo de las cantidades abonadas y del límite máximo de la deducción sólo pueden tener lugar cuando ambos progenitores puedan aplicar el mínimo por descendientes por el hijo que origina el gasto.

En el caso de parejas de hecho el prorrateo de las cantidades abonadas y del límite máximo de la deducción tendrá lugar cuando uno de sus miembros presenta declaración conjunta con los hijos menores de edad y el otro presenta declaración individual, siempre que ambos tengan derecho al mínimo por descendientes.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente dentro del periodo impositivo **fije su residencia habitual en uno de los pequeños municipios** de La Rioja que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma, **y resida en el municipio a fecha de devengo del impuesto.**
- Que el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto **conviva con el menor de tres años y tenga derecho al mínimo por descendiente**s.

La aplicación de esta deducción va unida al mínimo por descendientes, por tanto –independientemente de quien satisfaga los gastos y del régimen económico matrimonial- se aplicará a ambos progenitores prorrateándose entre ellos los importes totales satisfechos y el límite máximo de la deducción. Por el contrario, si sólo uno de los padres tuviera derecho al mínimo por descendientes éste aplicará la deducción por la totalidad de las cantidades satisfechas con el límite máximo de 600 euros.

En caso de fallecimiento de uno de los progenitores con derecho al mínimo por descendientes, se aplicará el 50 por 100 de deducción a cada uno de los progenitores hasta la fecha de fallecimiento y posteriormente la deducción sobre la totalidad de lo abonado al cónyuge supérstite. La suma del conjunto de todas las deducciones no podrá superar 600 euros ni la deducción aplicable por el fallecido puede exceder de 300 euros por cada hijo "común".

- Que el o los progenitores **ejerzan una actividad, por cuenta propia o ajena, fuera del domicilio familiar**, al menos durante el periodo en que el menor se encuentre escolarizado o contratado el personal destinado a su cuidado.
- Que el **menor esté matriculado** en una escuela o centro infantil de La Rioja, al menos la mitad de la jornada establecida, **o bien se acredite la existencia de una persona con contrato laboral y alta en Seguridad Social** en el epígrafe correspondiente a Empleados del hogar-Cuidador de familias o similar para el cuidado de los menores.
- Que la **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:
  - **18.030 euros en declaración individual.**
  - **30.050 euros en declaración conjunta.**

Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

La base liquidable general sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0505]*** de la página 15 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable general y que aparece reflejado en la casilla ***[0521]*** de la página 15 de la declaración.

Por su parte, la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0510]*** de la página 15 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base

liquidable del ahorro y que, en su caso, aparecerá reflejado en la casilla ***[0522]*** de la página 15 de la declaración.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1071]*** del anexo B.5) el código correspondiente al municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación que figura en la página 783.

Por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente o guarda con fines de adopción (Art. 32.4 Ley 10/2017)

Cuantía de la deducción

Los contribuyentes con residencia en la Comunidad Autónoma de La Rioja que tengan en su domicilio un menor en r**égimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente o guarda con fines de adopción,** podrán deducir las siguientes cantidades:

- **300 euros por cada menor** siempre que el contribuyente conviva con el menor 183 días o más durante el período impositivo.
- **150 euros por cada menor**, si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera inferior a 183 días y superior a 90 días.

No obstante, podrá aplicarse la deducción el contribuyente que haya acogido durante el ejercicio a distintos menores, sin que la estancia de ninguno de ellos supere los 90 días, pero que la suma de los periodos de los distintos acogimientos sí supere, al menos, dicho plazo.

Se computarán los acogimientos superiores a 90 días de forma individual y los inferiores a dicho plazo de forma conjunta.

Ejemplos de aplicación de la deducción en caso de acogimiento durante el ejercicio a distintos menores

1º. Deducción aplicable si un contribuyente hubiera tenido durante el ejercicio 2018 en acogimiento tres menores durante un periodo de 40 días cada uno.

2º. Deducción aplicable si el acogimiento de los tres menores hubiera sido durante un periodo de 70 días cada uno.

3º. Deducción aplicable si el acogimiento de los tres menores hubiera sido uno por 200 días y los otros dos de 60 día.

Solución

En el primer caso, puesto que en total han sido 120 días (menos de 90 días) se aplicará una deducción de 150 euros.

En el segundo, la suma total será de 210 días (70 días x 3 menores) por lo que le corresponderá una deducción de 300 euros (al ser superior a 183 días)

En el tercer y último caso se podrá aplicar una deducción de 300 euros por el primer acogimiento y otra de 150 euros por los dos acogimientos de 60 días (pues la suma total de los dos acogimientos de 60 días será de 120 días).

Si se optase por declaraciones individuales, cada uno de los contribuyentes con derecho a la deducción **se aplicará el 50 por 100 de la misma**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- El menor ha de estar en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente o guarda con fines de adopción, formalizado por el órgano **judicial o administrativo** competente en materia de menores de esta Comunidad Autónoma de La Rioja.
- No procederá la deducción por acogimiento familiar cuando se hubiese producido la adopción del menor durante el periodo impositivo.

Por cada hijo de 0 a 3 años de contribuyentes que tengan su residencia o trasladen la misma a pequeños municipios de La Rioja y la mantengan durante un plazo de al menos 3 años consecutivos (Art. 32.5 Ley 10/2017)

Cuantía de la deducción

- **100 euros mensuales** por cada hijo de 0 a 3 años por los gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de éstos.

En el caso de progenitores con derechos a deducción por el mismo descendiente y que presenten declaraciones individuales, su importe se prorrateará por partes iguales.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente tenga su residencia habitual o traslade la misma en 2018 **a uno de los pequeños municipios** de La Rioja que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma**y resida en el municipio a fecha de devengo del impuesto.**
- Que dicha residencia **se mantenga durante un plazo continuado de, al menos, 3 años** contados desde el mes en que se inicie el derecho a la deducción.

Excepción: Sin embargo, **no se perderá el derecho a la deducción cuando**, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de residencia, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

- Solo se tendrán en cuenta aquellos hijos de 0 a 3 años que den derecho a la aplicación del mínimo.
- Para aplicar la presente deducción, el último día de cada mes deberán concurrir estas dos circunstancias: residir en uno de los municipios mencionados y tener un hijo de 0 a 3 años con derecho a mínimo por descendientes.

En caso de fallecimiento del hijo o del progenitor, la deducción no resulta aplicable por el mes en el que haya tenido lugar el fallecimiento, incluso si se ha producido el último día del mes.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1073]*** del anexo B.5) el código correspondiente al municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación que figura en la página 783.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos mencionados, obligará al contribuyente a devolver las deducciones indebidamente practicadas más los correspondientes intereses de demora, mediante regularización en la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas del año en que se produzca el incumplimiento.

Por cada hijo de 0 a 3 años escolarizado en escuelas o centros infantiles de cualquier municipio de La Rioja (Art. 32.6 Ley 10/2017)

Cuantías y límites máximos de la deducción

- **El 100 por 100** de los gastos de escolarización de cada hijo de 0 a 3 años con un **importe máximo de hasta 600 euros anuales**, en función de su base liquidable general.
- El importe máximo de esta deducción dependerá de la base liquidable general (casilla ***[0505]*** de la página 15), sometida a los tipos de la escala autonómica, de cada declaración, ya sea esta conjunta o individual, con los siguientes límites:

Base liquidable general sometida a gravamen	Límite máximo de la deducción
12.450 euros o menos	600 euros
Entre 12.450,01 y 20.200 euros	550 euros
Entre 20.200,01 y 35.200 euros	500 euros
Entre 35.200,01 y 50.000 euros	400 euros
Entre 50.000,01 y 60.000 euros	250 euros
Entre 60.000,01 y 120.000 euros	100 euros
Más de 120.000 euros	0 euros

- **En el caso de progenitores con derechos a deducción por el mismo descendiente y que presenten declaraciones individuales,** el importe máximo deducible por contribuyente será el **50 por 100 de los indicados en el cuadro anterior**, calculado en función de la base liquidable general de cada uno de ellos.
- Ahora bien, si la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF **supera los 1.800 euros, el límite a aplicar por esta deducción será el del tramo inmediatamente inferior en cuantía, con un mínimo de 100 euros**.

La base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0510]*** de la página 15 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable del ahorro y que, en su caso, aparecerá reflejado en la casilla ***[0522]*** de la página 15 de la declaración.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el contribuyente **tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.
- Que el contribuyente, a fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre), **conviva con el menor y tenga derecho al mínimo por descendientes**.

Si el hijo cumple tres años durante el ejercicio, se podrá aplicar la deducción por los gastos de escolarización satisfechos hasta el mes anterior al cumplimiento de esa edad.

Se podrá aplicar la deducción por los gastos de escolarización de los hijos que hubieran fallecido en el año.

Finalmente se puede aplicar la deducción por los hijos respecto de los que el contribuyente tenga la guarda y custodia compartida, aunque en la fecha de devengo del impuesto convivan con el otro progenitor, siempre que tenga derecho al mínimo por descendientes.

- Que cada hijo de 0 a 3 años que pueda dar derecho a la deducción este m**atriculado durante un periodo mínimo de seis meses** en una escuela o centro infantil de **cualquier municipio** de La Rioja.

En caso de fallecimiento del hijo o del contribuyente durante el periodo impositivo no será necesario cumplir el requisito del período mínimo de seis meses de matriculación.

Por adquisición de vehículos eléctricos nuevos (Art. 32.7 Ley 10/2017)

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el período impositivo por la **adquisición de vehículos eléctricos nuevos** siempre que corresponda a alguna de las categorías que se relacionan a continuación.

  Sólo tendrá derecho a la deducción el adquirente que figure en el documento justificativo de la compra.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Ha de tratarse de vehículos **no afectos a actividades profesionales o empresariales** del adquiriente.
- El importe de adquisición del vehículo no puede superar los **50.000 euros**.
- Los vehículos han de pertenecer a alguna de las siguientes categorías definidas en la Directiva 2007/46/CE del Parlamento y del Consejo, de 5 de abril de 2007, y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013:

  a) Turismos M1: Vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de personas y su equipaje, que tengan, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

  b) Furgonetas o camiones ligeros N1: Vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de mercancías cuya masa máxima no sea superior a 3,5 toneladas.

  c) Ciclomotores L1e: Vehículos de dos ruedas con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y potencia continua nominal no superior a 4 kW.

  d) Triciclos L2e: Vehículos de tres ruedas con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y potencia continua nominal no superior a 4 kW.

  e) Cuadriciclos ligeros L6e: Cuadriciclos ligeros cuya masa en vacío sea inferior o igual a 350 kg, no incluida la masa de las baterías, cuya velocidad máxima por construcción sea inferior o igual a 45 km/h, y potencia máxima inferior o igual a 4 kW.

  f) Cuadriciclos pesados L7e: Cuadriciclos cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg (550 kg para vehículos destinados al transporte de mercancías), no incluida la masa de las baterías, y potencia máxima inferior o igual a 15 kW.

  g) Motocicletas L3e: Vehículos de dos ruedas sin sidecar con un motor de cilindrada superior a 50 cm^3 y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

  h) Categoría L5e: Vehículos de tres ruedas simétricas con un motor de cilindrada superior a 50 cm^3 y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

  i) Bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.

- Cuando el vehículo adquirido pertenezca a las **categorías M y N** (Turismos M1 y Furgonetas o camiones ligeros N1) ha de tratarse de alguno de los siguientes tipos vehículos eléctricos:

  1.º Vehículos propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos homologados como GLP/Autogas, Gas Natural Comprimido (GNC), Gas Natural Licuado (GNL) o bifuel gasolina-gas.

  2.º Eléctricos puros (BEV).

  3.º Eléctricos de autonomía extendida (REEV), propulsados totalmente mediante motores eléctricos.

- Cuando el vehículo adquirido pertenezca a las **categorías L y bicicletas eléctricas** deben estar propulsados exclusivamente por motores eléctricos, y estar homologados como vehículos eléctricos.

Además:

- Las **motocicletas eléctricas (categorías L3e y L5e)** deberán tener baterías de litio con una potencia igual o superior a 3 kW/h y una autonomía mínima en modo eléctrico de 70 km.
- Las **bicicletas de pedaleo** asistido por motor eléctrico deberán tener baterías de litio y cumplir con las prescripciones de las normas armonizadas que resulten de aplicación y en particular la Norma UNE-EN 15194:2009.

Base máxima de deducción

La base de la deducción será el importe de la adquisición y no podrá superar los siguientes límites:

- Vehículos pertenecientes a las categorías M1y N1: **50.000 euros**.
- Vehículos pertenecientes a las categorías L1e y L2e: **5.000 euros**.
- Vehículos pertenecientes a las categorías L3e y L5e: **10.000 euros**.
- Para los vehículos pertenecientes a las categorías L6e y L7e: **15.000 euros**.
- Para las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico: **1.500 euros.**

■ ***Atención:*** *los límites máximos de la base de la deducción se aplican por declaración y de forma independiente para cada categoría de vehículos.*

Por arrendamiento de vivienda a jóvenes (deducción del arrendador) (Art. 32.8 Ley 10/2017)

Cuantía de la deducción

- **100 euros** por cada una de las viviendas arrendadas a jóvenes a través de la bolsa de alquiler del Gobierno de La Rioja.

Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción su importe se prorrateará en función de su porcentaje de titularidad en la vivienda.

En caso de usufructo será el usufructuario quien tiene derecho a la deducción.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los contribuyentes que arrienden **sean propietarios de las viviendas y suscriban en el ejercicio uno o varios contratos de arrendamiento de vivienda**, a través de la bolsa de vivienda en alquiler del Gobierno de La Rioja.
- Que los arrendatarios sean **contribuyentes que no hayan cumplido los 36 años** de edad a la finalización del periodo impositivo.

■ ***Importante:*** *a efectos de la aplicación de la presente deducción, bastará con que uno de los arrendatarios firmantes del contrato no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo.*

Por acceso a Internet para los jóvenes emancipados (Art. 32.9 Ley 10/2017)

Cuantía y condiciones para la aplicación de la deducción

- **El 30 por 100 del importe de los gastos anuales** facturados y pagados a las empresas suministradoras cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el contribuyente tenga la consideración de "joven emancipado" a efectos de esta deducción, teniendo esta consideración aquel contribuyente **que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo**.

b) Que el contribuyente **suscriba durante el ejercicio un contrato de acceso a Internet** para su **vivienda habitua**l.

Para que la vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012; y en el artículo 54 del Reglamento del IRPF, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros.

- ***Importante:*** *en ningún caso deberán estar vinculados a una actividad económica los contratos de acceso a Internet.*

- El **40 por 100** del importe de los gastos anteriores para aquellos contribuyentes en los que, cumpliéndose las condiciones exigidas, concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  - Ostente la condición de **mujer**.
  - Se trate de una **persona sola con menores a cargo.**
  - Tengan su residencia habitual en uno de los **pequeños municipios de La Rioja** que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

- ***Importante:*** *en este último caso el contribuyente deberá consignar en la casilla **[1204]** del anexo B.5) el código correspondiente al pequeño municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación que figura en la página 783.*

- Cuando las circunstancias exigidas en el punto anterior no se den durante todo el período impositivo, el porcentaje del 40 por 100 será aplicable a las cantidades satisfechas durante la parte del mismo en la que se dé alguna de ellas.

Requisitos para la aplicación de la deducción

Además, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- El contribuyente deberá **disponer de la vivienda habitual** en régimen de propiedad o arrendamiento.

El cumplimiento del período mínimo de permanencia de tres años que se requiere para considerar la vivienda como habitual solo se exige en caso de vivienda en propiedad, no en caso de arrendamiento.

- El contrato deberá suscribirse **con una antelación mínima de 6 meses a la fecha de devengo** del impuesto y deberá mantenerse, al menos, hasta dicha fecha.

Ha de suscribirse un contrato de alta de acceso a Internet, sin que sea válido el simple cambio de titularidad del contrato o de modalidad de tarifa.

- El contrato **deberá constar a nombre del contribuyente** con derecho a deducción.
- En el caso de que convivan en la misma vivienda habitual más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma **será prorrateada entre todos ellos**.

- Esta deducción **podrá aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente**, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

Por suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados (Art. 32.10 Ley 10/2017)

Cuantía y condiciones para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 del importe de los gastos anuales** facturados y pagados a las empresas suministradoras cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que el contribuyente tenga la consideración de "joven emancipado" a efectos de esta deducción, teniendo esta consideración aquel contribuyente **que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo**.

b) Que el contribuyente **suscriba durante el ejercicio un contrato de suministro eléctrico o de gas para su vivienda habitual**.

Para que la vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012; y en el artículo 54 del Reglamento del IRPF, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros

- ***Importante:*** *en ningún caso deberán estar vinculados a una actividad económica los contratos de suministro de luz y gas de uso doméstico.*

- El **20 por 100** del importe de los gastos anteriores para aquellos contribuyentes en los que, cumpliéndose las condiciones exigidas, concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  - Ostente la condición de **mujer**.
  - Tengan su residencia habitual en uno de los **pequeños municipios de La Rioja** que se relacionan al final de las deducciones autonómicas de esta Comunidad Autónoma.

- ***Importante:*** *en este último caso el contribuyente deberá consignar en la casilla **[1205]** del anexo B.5) el código correspondiente al pequeño municipio en el que esté situada la vivienda, conforme a la relación que figura en la página 783.*

- El **25 por 100** del importe de los gastos anteriores para aquellos contribuyentes en los que, cumpliéndose las condiciones exigidas, se trate de una **persona sola con menores a cargo**.

- Cuando las circunstancias exigidas en el apartado anterior no se den durante todo el período impositivo, el porcentaje del 20 o el 25 por 100 será aplicable a las cantidades satisfechas durante la parte del mismo en la que se dé alguna de ella.

Requisitos para la aplicación de la deducción

Además, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

- El contribuyente deberá **disponer de la vivienda habitual** en régimen de propiedad o arrendamiento.

El cumplimiento del período mínimo de permanencia de tres años que se requiere para considerar la vivienda como habitual solo se exige en caso de vivienda en propiedad, no en caso de arrendamiento.

- El o los contratos deberán suscribirse **con una antelación mínima de 6 meses a la fecha de devengo** del impuesto y deberán mantenerse, al menos, hasta dicha fecha.

Ha de suscribirse un contrato de alta de suministro eléctrico o de gas, sin que sea válido el simple cambio de titularidad del contrato o de modalidad de tarifa.

- El o los contratos **deberán constar a nombre del contribuyente** con derecho a deducción.
- En el caso de que convivan en la misma vivienda habitual más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma **será prorrateada entre todos ellos**.
- Esta deducción **podrá aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente**, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

Por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años (Art. 32.11 Ley 10/2017)

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** en el ejercicio por la **adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual** del contribuyente siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El contribuyente **sea menor de 36 años** a fecha de devengo del impuesto (normalmente 31 de diciembre).

b) La vivienda constituya o vaya a constituir la **residencia habitual del contribuyente**.

c) La vivienda debe haber sido **adquirida con posterioridad a 1 de enero 2013 o la rehabilitación iniciada con posterioridad a esa fecha**.

Base de la deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma.

En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

- **La base máxima anual** de esta deducción será de **9.000 euros.**

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.
- Los conceptos de adquisición, construcción y rehabilitación de vivienda habitual serán los definidos en el artículo 55 del Reglamento del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.
- Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva

se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

- Para poder aplicar esta deducción, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, se requiere que el **importe comprobado del patrimonio** del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición **exceda** del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo **al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al impuesto de sucesiones y donaciones

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible con las deducciones autonómicas "Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de la vivienda habitual" y "Por cantidades invertidas en adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes" previstas en los apartados a) y b) de la disposición transitoria 1.ª de la Ley 10/2017 que se comentan a continuación, **para aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013**.

Cuando se dé la anterior circunstancia el contribuyente seguirá aplicando las deducciones autonómicas "Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de la vivienda habitual" y "Por cantidades invertidas en adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes", que corresponda, y no podrá aplicarse la presente deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años.

Por las cantidades invertidas en obras de rehabilitación de la vivienda habitual [Disposición transitoria primera.a) Ley 10/2017]

Cuantía de la deducción

- **El 5 por 100 de las cantidades satisfechas** en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual, siempre que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan.
- **El 7 por 100 de las cantidades satisfechas** en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual, siempre que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan, **cuya base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:
  - **18.030 euros en declaración individual.**
  - **30.050 euros en declaración conjunta.**

Siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no supere 1.800 euros**.

La base liquidable general sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla ***[0505]*** de la página 15 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable general y que aparece reflejado en la casilla ***[0521]*** de la página 15 de la declaración.

Por su parte, la base liquidable del ahorro sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF es el resultado de minorar el importe reflejado en la casilla *[0510]* de la página 15 de la declaración en la cuantía del mínimo personal y familiar que forma parte de la citada base liquidable del ahorro y que, en su caso, aparecerá reflejado en la casilla *[0522]* de la página 15 de la declaración.

- **El 2 por 100 de las cantidades invertidas por el resto de contribuyentes** en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

- ***Importante:*** *los diferentes porcentajes son incompatibles entre sí.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Deben cumplirse los mismos criterios que exige la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por obras de rehabilitación en vivienda habitual. En concreto:

- Solo tendrán derecho a la deducción los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad al 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que las mismas estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

  - En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por rehabilitación en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de las ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

- Además deberán cumplirse todos los **requisitos establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012,** sobre los conceptos de vivienda habitual, rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición.

- **La base máxima de esta deducción conjuntamente con la de obras de adecuación de vivienda habitual para personas con discapacidad se establece en 9.040 euros**.

- Para que los contribuyentes que realicen la inversión en rehabilitación de vivienda habitual tengan derecho a la aplicación de los porcentajes del 5 o 7 por 100, será necesario que tengan la consideración de "**jóvenes**" **con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**. Tienen dicha consideración los contribuyentes **que no hayan cumplido los 36 años de edad** a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre).

- Así pues, **en caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de la deducción del 5 o 7 por 100 los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de "**joven**" en los términos anteriormente comentados, por las cantidades efectivamente invertidas por ellos, sin perjuicio de que el otro contribuyente c**on residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja** tuviera derecho a la aplicación del porcentaje de deducción general del 2 por 100.

- Desde el 1 de enero de 2018 para poder aplicar esta deducción, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, se requiere que el **importe comprobado del patrimonio** del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición **exceda** del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo **al menos en la cuantía de las inversiones realizadas**, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al impuesto de sucesiones y donaciones

■ ***Importante:*** *aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013 deberán seguir aplicando la presente deducción en vez de la deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años que es incompatible con ésta.*

Por cantidades invertidas en adquisición o construcción de vivienda habitual para jóvenes

[Disposición transitoria primera.b) Ley 10/2017]

Cuantía de la deducción

- **El 3 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual, siempre que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan.
- **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir la residencia habitual, siempre que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de "**jóvenes**" a efectos de esta deducción en los términos que más adelante se comentan, cuya **base liquidable general sometida a tributación** según el artículo 56 de la Ley del IRPF **no exceda** de las siguientes cantidades:
  - **18.030 euros en declaración individual.**
  - **30.050 euros en declaración conjunta.**

siempre que, además, la **base liquidable del ahorro** sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley del IRPF no supere **1.800 euros**.

La determinación de dichas magnitudes se realiza de acuerdo con lo indicado a este respecto en la deducción "Por inversión en la rehabilitación de la vivienda habitual".

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Deben cumplirse los mismos criterios que exige la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por inversión en adquisición o construcción de vivienda habitual. En concreto:

- Tendrán derecho a la presente deducción los siguientes contribuyentes:

a) Los que hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013

b) los que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

En este último supuesto, salvo las ampliaciones excepcionales contempladas en la normativa del impuesto en vigor a 31 de diciembre de 2012 [61], las obras deberán finalizar antes del plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, conforme al régimen de deducción aplicable en caso de construcción de vivienda habitual.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

---

(61) Véanse los supuestos de ampliación del plazo de cuatro años en las páginas 554 y s. del Capítulo 16.

- En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que no la hayan podido practicar todavía porque el importe invertido en la misma no haya superado las cantidades invertidas en viviendas anteriores, en la medida que hubiesen sido objeto de deducción y, en su caso, el importe de las ganancias patrimoniales exentas por reinversión.

- Además deberán cumplirse todos los **requisitos establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012,** sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición.

- Que los adquirentes sean **jóvenes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**. Tienen dicha consideración los contribuyentes **que no hayan cumplido los 36 años de edad** a la finalización del período impositivo (normalmente, el 31 de diciembre).

- **La base máxima anual** de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de **9.040 euros** en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, siempre que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.

- **En caso de tributación conjunta**, sólo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que tengan la consideración de "**joven**" en los términos anteriormente comentados, por las cantidades efectivamente invertidas por ellos.

  - ***Importante:*** *aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013 deberán seguir aplicando la presente deducción en vez de la deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años que es incompatible con ésta.*

Por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural [Disposición transitoria primera.c) Ley 10/2017]

Cuantía y límite máximo de la deducción

- **El 8 por 100 de las cantidades invertidas** en la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de una **única segunda vivienda** en el medio rural, siempre que dicha vivienda se encuentre en un municipio distinto al de su vivienda habitual.

- **El límite máximo de deducción aplicable es de 450,76 euros anuales.**

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes que hubieran **adquirido segunda vivienda en el medio rural antes del 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades para las obras de rehabilitación de la misma con anterioridad a dicha fecha, siempre que las mismas estén terminadas antes del 1 de enero de 2017**.

- Para aplicar esta deducción deberán cumplirse todos los **requisitos y condiciones establecidos, con carácter general, en la normativa estatal reguladora del IRPF, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012,** sobre los conceptos de vivienda habitual, adquisición

y rehabilitación de la misma y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición.

- En todo caso, los criterios establecidos en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, sobre el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual, serán de obligado cumplimiento.

Además, deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

- Que el contribuyente **tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja**.
- Que la vivienda constituya la **segunda residencia del contribuyente**.
- Que la vivienda esté situada en alguno de los **municipios que más adelante se relacionan**, siempre que dicho municipio sea diferente al de su vivienda habitual.
- L**a base máxima anual** de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural vendrá constituida por **el importe resultante de minorar la cantidad de 9.040 euros en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de la deducción por inversión en vivienda habitual** contemplada en la normativa estatal, siempre que el contribuyente tenga derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF, excluidas, en su caso, las cantidades destinadas a obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad.

Consignación en la declaración del código correspondiente al municipio

Los contribuyentes deberán consignar en la casilla ***[1064]*** del Anexo B.5) el código correspondiente al municipio en el que esté situada la segunda vivienda, conforme a la relación que figura en la página 784.

Por obras de adecuación de vivienda habitual en La Rioja para personas con discapacidad

[Disposición transitoria primera.d) Ley 10/2017]

Cuantía de la deducción

- **El 15 por 100 de las cantidades satisfechas** en obras de adecuación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual, siempre que se trate de contribuyentes que tengan la consideración de personas con discapacidad.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Deben cumplirse los mismos criterios que exige la disposición transitoria decimoctava de la Ley del IRPF para **tener derecho a la aplicación del régimen transitorio de la deducción estatal por** o**bras de rehabilitación en la vivienda habitua**l.

En concreto:

\- Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad **con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017**.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la Ley

del IRPF, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, relativo a los límites de la aplicación de la deducción por adquisición o rehabilitación de otras viviendas habituales anteriores y por la generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión, que impiden la práctica de la deducción por adquisición de la nueva en tanto no se superen los importes detallados en dicho artículo.

- La citada deducción se aplica por las obras de adecuación de la vivienda habitual, entendiendo como tales las definidas en el artículo 68.1.4º de la Ley de IRPF en la redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

• Los contribuyentes han de tener la consideración legal de **persona con discapacidad**.

Deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 72.1 del Reglamento del impuesto y que su acreditación deberá efectuarse según lo previsto en dicho artículo.

• **La base máxima de esta deducción conjuntamente con la de rehabilitación de vivienda habitual se establece en 9.040 euros**.

• Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas mediante el correspondiente **informe técnico emitido por órgano competente en la materia** como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad.

Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción Por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios de La Rioja", "Por gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años para contribuyentes con residencia habitual en pequeños municipios de La Rioja", "Por hijos de 0 a 3 años de contribuyentes con residencia habitual en pequeños municipios de La Rioja", "Por acceso a Internet para los jóvenes emancipados" y "Por suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados"

Código	Municipio
12	Abalos
33	Aguilar del Río Alhama
48	Ajamil de Cameros
70	Alcanadre
99	Alesanco
103	Alesón
125	Almarza de Cameros
131	Anguciana
146	Anguiano
159	Arenzana de Abajo
162	Arenzana de Arriba
178	Arnedillo
197	Arrúbal
201	Ausejo
223	Azofra
239	Badarán
244	Bañares
257	Baños de Rioja
276	Berceo
282	Bergasa
295	Bergasilla Bajera
309	Bezares
316	Bobadilla
321	Brieva de Cameros
337	Briñas
342	Briones
355	Cabezón de Cameros
374	Camprovín
380	Canales de la Sierra
393	Canillas de Río Tuerto
407	Cañas
414	Cárdenas
435	Castañares de Rioja
440	Castroviejo
453	Cellorigo
488	Cidamón
491	Cihuri
504	Cirueña
511	Clavijo
526	Cordovín
532	Corera
547	Cornago
550	Corporales
563	Cuzcurrita de Río Tirón
579	Daroca de Rioja
585	Enciso
602	Estollo
624	Foncea

Código	Municipio
630	Fonzaleche
658	Galbárruli
661	Galilea
677	Gallinero de Cameros
683	Gimileo
696	Grañón
700	Grávalos
722	Herce
738	Herramélluri
743	Hervías
756	Hormilla
769	Hormilleja
775	Hornillos de Cameros
781	Hornos de Moncalvillo
794	Huércanos
808	Igea
815	Jalón de Cameros
820	Laguna de Cameros
836	Lagunilla del Jubera
867	Ledesma de la Cogolla
873	Leiva
889	Leza de Río Leza
913	Lumbreras
928	Manjarrés
934	Mansilla de la Sierra
949	Manzanares de Rioja
952	Matute
965	Medrano
987	Munilla
1004	Muro de Aguas
1011	Muro en Cameros
1032	Nalda
1047	Navajún
1063	Nestares
1079	Nieva de Cameros
1098	Ochánduri
1085	Ocón
1102	Ojacastro
1119	Ollauri
1124	Ortigosa de Cameros
1130	Pazuengos
1145	Pedroso
1158	Pinillos
1183	Pradillo
1196	Préjano
1217	Rabanera
1222	Rasillo de Cameros (El)
1238	Redal (El)

Código	Municipio
129	Robres del Castillo
1275	Rodezno
1281	Sajazarra
1308	San Millán de la Cogolla
1315	San Millán de Yécora
1320	San Román de Cameros
1341	Santa Coloma
1354	Santa Engracia del Jubera
1367	Santa Eulalia Bajera
1392	San Torcuato
1406	Santurde de Rioja
1413	Santurdejo
1434	Sojuela
1449	Sorzano
1452	Sotés
1465	Soto en Cameros
1471	Terroba
1487	Tirgo
1490	Tobía
1503	Tormantos
1510	Torrecilla en Cameros
1525	Torrecilla sobre Alesanco
1531	Torre en Cameros
1546	Torremontalbo
1559	Treviana
1578	Tricio
1584	Tudelilla
1601	Uruñuela
1411	Valdemadera
1623	Valgañón
1639	Ventosa
1644	Ventrosa
1657	Viguera
1660	Villalba de Rioja
1676	Villalobar de Rioja
1695	Villanueva de Cameros
1709	Villar de Arnedo (El)
1716	Villar de Torre
1721	Villarejo
1737	Villarroya
1742	Villarta-Quintana
1755	Villavelayo
1768	Villaverde de Rioja
1774	Villoslada de Cameros
1780	Viniegra de Abajo
1793	Viniegra de Arriba
1807	Zarratón
1814	Zarzosa
1835	Zorraquín

Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural

Código	Municipio
12	Abalos
27	Agoncillo
33	Aguilar del Río Alhama
48	Ajamil de Cameros
70	Alcanadre
99	Alesanco
103	Alesón
125	Almarza de Cameros
131	Anguciana
146	Anguiano
159	Arenzana de Abajo
162	Arenzana de Arriba
178	Arnedillo
197	Arrúbal
201	Ausejo
223	Azofra
239	Badarán
244	Bañares
257	Baños de Rioja
260	Baños de Río Tobía
276	Berceo
282	Bergasa y Carbonera
295	Bergasilla Bajera
309	Bezares
316	Bobadilla
321	Brieva de Cameros
337	Briñas
342	Briones
355	Cabezón de Cameros
374	Camprovín
380	Canales de la Sierra
393	Canillas de Río Tuerto
407	Cañas
414	Cárdenas
429	Casalarreina
435	Castañares de Rioja
440	Castroviejo
453	Cellorigo
488	Cidamón
491	Cihuri
504	Cirueña
511	Clavijo
526	Cordovín
532	Corera
547	Cornago
550	Corporales
563	Cuzcurrita de Río Tirón
579	Daroca de Rioja
585	Enciso
598	Entrena
602	Estollo
624	Foncea
630	Fonzaleche
658	Galbárruli
661	Galilea
677	Gallinero de Cameros
683	Gimileo
696	Grañón
700	Grávalos
722	Herce
738	Herramélluri
743	Hervías
756	Hormilla
769	Hormilleja
775	Hornillos de Cameros
781	Hornos de Moncalvillo
794	Huércanos
808	Igea
815	Jalón de Cameros
820	Laguna de Cameros
836	Lagunilla del Jubera
867	Ledesma de la Cogolla
873	Leiva
889	Leza de Río Leza
913	Lumbreras
928	Manjarrés
934	Mansilla de la Sierra
949	Manzanares de Rioja
952	Matute
965	Medrano
987	Munilla
990	Murillo de Río Leza
1004	Muro de Aguas
1011	Muro en Cameros
1032	Nalda
1047	Navajún
1063	Nestares
1079	Nieva de Cameros
1098	Ochánduri
1085	Ocón
1102	Ojacastro
1119	Ollauri
1124	Ortigosa de Cameros
1130	Pazuengos
1145	Pedroso
1158	Pinillos
1177	Pradejón
1183	Pradillo
1196	Préjano
1217	Rabanera
1222	Rasillo de Cameros (El)
1238	Redal (El)
1243	Ribafrecha
129	Robres del Castillo
1275	Rodezno
1281	Sajazarra
1294	San Asensio
1308	San Millán de la Cogolla
1315	San Millán de Yécora
1320	San Román de Cameros
1341	Santa Coloma
1354	Santa Engracia del Jubera
1367	Santa Eulalia Bajera
1392	San Torcuato
1406	Santurde de Rioja
1413	Santurdejo
1428	San Vicente de la Sonsierra
1434	Sojuela
1449	Sorzano
1452	Sotés
1465	Soto en Cameros
1471	Terroba
1487	Tirgo
1490	Tobía
1503	Tormantos
1510	Torrecilla en Cameros
1525	Torrecilla sobre Alesanco
1531	Torre en Cameros
1546	Torremontalbo
1559	Treviana
1578	Tricio
1584	Tudelilla
1601	Uruñuela
1411	Valdemadera
1623	Valgañón
1639	Ventosa
1644	Ventrosa
1657	Viguera
1660	Villalba de Rioja
1676	Villalobar de Rioja
1695	Villanueva de Cameros
1709	Villar de Arnedo (El)
1716	Villar de Torre
1721	Villarejo
1737	Villarroya
1742	Villarta-Quintana
1755	Villavelayo
1768	Villaverde de Rioja
1774	Villoslada de Cameros
1780	Viniegra de Abajo
1793	Viniegra de Arriba
1807	Zarratón
1814	Zarzosa
1835	Zorraquín

Comunitat Valenciana

Los contribuyentes que en 2018 hayan tenido su residencia habitual en el territorio de la Comunitat Valenciana podrán aplicar las siguientes deducciones autonómicas:

Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar [Art. 4.Uno.a), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **270 euros por cada hijo nacido o adoptado durante el período impositivo.** (Véase ámbito temporal)
- **270 euros** por cada acogido en régimen de acogimiento familiar con familia educadora, simple o permanente, administrativo o judicial durante el periodo impositivo.

En el supuesto de que la duración del periodo impositivo sea inferior al año natural, como consecuencia del fallecimiento del contribuyente, procederá prorratear la cuantía de deducción en función del porcentaje resultante de dividir el número de días de duración del acogimiento entre el número de días que comprenden el periodo impositivo del contribuyente {desde 1 de enero a la fecha de fallecimiento).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el hijo nacido o adoptado o, en su caso, el acogido cumpla los requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF. (62)
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a:**
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**
- El régimen de **acogimiento familiar** que da derecho a la aplicación de la deducción será el definido en el **artículo 116, apartado 2, de la Ley 12/2008,** de 3 de julio de la Generalitat, de protección integral de la infancia y la adolescencia, **prorrateándose dicha deducción en función del número de días de duración del acogimiento** dentro del periodo impositivo.
- **Cuando más de un contribuyente** declarante **tengan derecho** a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (270 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro (**casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración), **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.
- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente esté comprendida **entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, **los importes de la deducción serán los siguientes:**

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

(62) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y ss.

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Compatibilidad

- Estas deducciones son compatibles con las deducciones "Por nacimiento o adopción múltiples", "Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad" y "Por familia numerosa o monoparental" que se comentan a continuación.

Ámbito temporal de aplicación de la deducción en el caso de nacimiento o adopción

- La deducción por nacimiento o adopción puede ser aplicada **también en los dos ejercicios posteriores** al del nacimiento o adopción.

Por nacimiento o adopción múltiples [Art. 4.Uno.b), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **224 euros como consecuencia de parto múltiple o de dos o más adopciones** constituidas en la misma fecha del período impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que los hijos nacidos o adoptados cumplan los requisitos que den derecho a la aplicación del **mínimo por descendientes** establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15, respectivamente, de la declaración, **no sea superior a:**
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**
- **Cuando más de un contribuyente declarante tenga derecho** a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (224 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- **Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euro**s, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción anterior "Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar" y con las deducciones "Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad" y "Por familia numerosa o monoparental" que a continuación se comentan.

Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad [Art. 4.Uno.c), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantías de la deducción

- **224 euros cuando se trate del único hijo que padezca una discapacidad física o sensorial** en grado igual o superior al 65 por 100, **o psíquica,** con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.
- **275 euros**, cuando el hijo, que padezca dicha discapacidad **tenga, al menos, un hermano con discapacidad física o sensorial** en grado igual o superior al 65 por 100, **o psíquica,** en grado igual o superior al 33 por 100.

La condición de persona con discapacidad se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que el hijo haya nacido o haya sido adoptado durante el ejercicio 2018 y que cumpla los requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF. (63)
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a:**
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**
- También será aplicable la deducción, aunque la discapacidad no alcance los grados anteriormente comentados, en aquellos supuestos en que la incapacidad se declare judicialmente.
- **Cuando más de un contribuyente** declarante tengan derecho a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (224 o 275 euros, según corresponda) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- **Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 e**uros, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

(63) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y s.

a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 o 275 euros, según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (224 o 275 euros, según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con las anteriores deducciones, "Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar", "Por nacimiento o adopción múltiples" y con la deducción "Por familia numerosa o monoparental" que a continuación se comenta.

Por familia numerosa o monoparental [Art. 4.Uno.d), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantías de la deducción

- **300 euros**, cuando se trate de familia numerosa o monoparental de categoría general.
- **600 euros**, cuando se trate de familia numerosa o monoparental de categoría especial.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **Familia numerosa:**

El contribuyente debe ostentar el título de familia numerosa expedido por el órgano competente en materia de Servicios Sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas, **en la fecha de devengo del impuesto**.

Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas (BOE del 19).

- **Familia monoparental:**

El contribuyente debe ostentar el título de familia monoparental expedido por el órgano competente en materia de Servicios Sociales de la Generalitat, **en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).

En el caso de las familias monoparentales el reconocimiento de la condición de familia monoparental se hará de acuerdo con lo que establece el Decreto 19/2018, de 9 de marzo, del Consell, por el que se regula el reconocimiento de la condición de familia monoparental en la Comunitat Valenciana (DOCV del 23).

- No obstante lo anterior, también podrán aplicar esta deducción los contribuyentes que, reuniendo las condiciones para la obtención del título de familia numerosa o monoparental a la fecha de devengo del impuesto, hayan presentado con anterioridad a la misma, solicitud ante el órgano competente. En tal caso, si se denegara la solicitud presentada, el contribuyente deberá ingresar la cantidad indebidamente deducida junto con los correspondientes intereses de demora en la forma establecida en la normativa estatal reguladora del IRPF.[64]

---

[64] El procedimiento de regularización de la pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores se comenta en las páginas 821 y ss.

- La suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15, respectivamente, de la declaración, **no podrá ser superior a las siguientes cantidades:**

a) Cuando el contribuyente pertenezca a una familia numerosa o monoparental de categoría general:

- **25.000 euros en declaración individual.**
- **40.000 euros en declaración conjunta.**

b) Cuando el contribuyente pertenezca a una familia numerosa o monoparental de categoría especial:

- **30.000 euros en declaración individual.**
- **50.000 euros en declaración conjunta.**

- La deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa o monoparental. Cuando éstos **convivan con más de un contribuyente declarante del impuesto, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales** en la declaración de cada uno de ellos.

Límites cuantitativos de la deducción

1. Supuesto de familia numerosa o monoparental de categoría general

- El **importe íntegro de la deducción** (300 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro (**casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**

- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los importes de la deducción serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (300 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (300 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

2. Supuesto de familia numerosa o monoparental de categoría especial

- El **importe íntegro de la deducción** (600 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro (**casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 26.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 46.000 euros,** en tributación conjunta**.**

El prorrateo de la deducción sólo ha de efectuarse cuando haya más de una persona que, presentando declaración, pueda aplicarla por cumplir todos los requisitos exigidos para ello, incluida la cuantía máxima de la base liquidable, aunque no la aplique de forma efectiva. Por tanto, no se toman en consideración a efectos del prorrateo las personas que no presenten declaración ni las que tengan una base liquidable superior a la exigida.

- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 26.000 y 30.000 euros**, en tributación individual, o entre **46.000 y 50.000 euros,** en tributación conjunta, los importes de la deducción serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (600 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 26.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (600 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 46.000)

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con las anteriores deducciones, "Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar", "Por nacimiento o adopción múltiples" y "Por nacimiento o adopción de hijos con discapacidad".

Por las cantidades destinadas a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil de hijos o acogidos en la modalidad de acogimiento permanente, menores de tres años [Art. 4.Uno.e), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- El **15 por 100 de las cantidades satisfechas**, durante el período impositivo, destinadas a la custodia en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil, de hijos o acogidos permanentes, menores de tres años.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que los padres o acogedores que convivan con el menor desarrollen actividades por cuenta propia o ajena** por la que perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a**:

  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**

- **Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción por un mismo hijo o acogido, **su límite se prorrateará entre ellos por partes iguale**s.

- Si a lo largo del año el hijo o acogido **deja de ser menor de tres años el límite de esta deducción se prorrateará por el número de días del período impositivo en que éste haya sido menor de tres años**. El mismo tratamiento también es aplicable cuando el hijo haya nacido o el acogimiento se haya producido durante el ejercicio.

- Además la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice me-**

diante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito. [65]

Límites cuantitativos de la deducción

- El límite máximo de la deducción será de **270 euros, por cada uno de los hijos o acogidos permanentes, menores de tres años**, inscrito en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil.
- Este **límite máximo de 270 euros** sólo será aplicable por los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **límites de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (270 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por conciliación del trabajo con la vida familiar [Art. 4.Uno.f), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **418 euros por cada hijo o acogido en la modalidad de acogimiento permanente, mayor de tres años y menor de cinco años**.

  No obstante, esta deducción también resulta aplicable al acogimiento familiar preadoptivo regulado en el artículo 173 bis del Código Civil, siempre y cuando se hubiera formalizado con anterioridad a 18 de agosto de 2015 {fecha de entrada en vigor de la Ley 26/2015, de 28 de julio, que modifica las modalidades de acogimiento familiar reguladas en el citado artículo).

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Esta deducción corresponderá exclusivamente a la madre o acogedora y serán requisitos para su aplicación:

- Que los hijos o acogidos que generen el derecho a la deducción den derecho, a su vez, a la aplicación del correspondiente **mínimo por descendientes** establecido en la normativa estatal reguladora del IRPF. [66]
- **Que la madre acogedora realice una actividad por cuenta propia o ajena** por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Este requisito se entenderá cumplido los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

---

[65] Véase la disposición adicional decimosexta de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos. Página 1131 del Apéndice normativo.

[66] Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y s.

- Que **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a:**

  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**

  ▪ ***Atención:*** *en los supuestos de personas del mismo sexo casadas, cuando ambas sean mujeres, y sean madres o acogedoras del hijo que da derecho a la deducción, las dos tienen derecho a la aplicación de la misma.*

- **La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses, en que se cumplan los requisitos anteriores**, entendiéndose a tal efecto que:

  a) La determinación de los hijos o acogidos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

  b) El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad se cumple los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

- **En los supuestos de adopción**, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto año siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

- **En los supuestos de acogimiento familiar permanente**, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto año siguientes a la fecha de la resolución administrativa mediante la que se formalizó aquel, siempre que esté aún vigente el último día del periodo impositivo. En el caso de acogimientos que se vayan a constituir judicialmente, se tomará como referencia inicial para el citado cómputo la de la resolución administrativa mediante la que se formalizaron con carácter provisional.

- **En caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre**, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente siempre que cumpla los demás requisitos previstos al efecto. También tendrá derecho a la práctica de la deducción el acogedor en aquellos acogimientos en los que no hubiera acogedora.

  En los supuestos de personas del mismo sexo casadas, cuando ambas sean hombres, y padres del hijo que da derecho a la deducción, los dos tendrán derecho a la aplicación de la deducción.

- **Cuando existan varios contribuyentes declarantes con derecho a la aplicación de esta deducción** con respecto a un mismo hijo o acogido, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

Límites cuantitativos de la deducción

- **La deducción tiene como límite para cada hijo** o acogido las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo, y que, además lo hubiesen sido desde el día en que el menor cumpla los tres años y hasta el día anterior al que cumpla los cinco años.

  A efectos del cálculo de este límite, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

- El **importe íntegro de la deducción** (418 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro (**casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (418 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (418 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por contribuyentes con discapacidad, en grado igual o superior al 33 por 100, de edad igual o superior a 65 años [Art. 4.Uno.g) , Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **179 euros por cada contribuyente con discapacidad** de **edad igual o superior a 65 años**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

La aplicación de la deducción está condicionada al cumplimiento simultáneo de los dos requisitos siguientes:

- **Que el contribuyente tenga, al menos, 65 años de edad** a la fecha del devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Que tenga un grado de discapacidad** igual o superior al **33 por 100**.

  La condición de persona con discapacidad se acreditará mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

  También será aplicable la deducción, cuando sin alcanzar dicho grado de discapacidad, la incapacidad se declare judicialmente.

- La **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a:**
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**

▪ ***Importante:*** *no procederá esta deducción si, como consecuencia de la situación de discapacidad a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente percibe algún tipo de prestación que se halle exenta del IRPF.* (67)

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (179 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** (casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta.

(67) Las rentas percibidas en consideración a la situación de discapacidad que se declaran exentas del IRPF se detallan en las páginas 46 y 53 del Capítulo 2.

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, **o entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por ascendientes mayores de 75 años o mayores de 65 años con discapacidad [Art. 4.Uno.h), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **179 euros por cada ascendiente en línea directa, por consanguinidad, afinidad o adopción**, mayor de 75 años, o mayor de 65 años que tenga la consideración de persona con discapacidad en los términos que a continuación se comentan:
  - Con **discapacidad física o sensorial**: grado **igual o superior al 65 por 100**.
  - Con **discapacidad psíquica**: grado **igual o superior al 33 por 100**.

También será aplicable la deducción, aunque la discapacidad no alcance dichos grados, cuando la incapacidad se declare **judicialmente**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que los ascendientes convivan con el contribuyente**, al menos la mitad del período impositivo. Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.
- **Que los ascendientes no tengan rentas anuales**, excluidas las exentas, **superiores a 8.000 euros.**
- Que los ascendientes no presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.
- Que la suma de la **base liquidable general y de la base liquidable del ahorro** del contribuyente, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no sea superior a**:
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**
- La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta se realizará atendiendo a la **situación existente en la fecha de devengo del impuesto** (normalmente, el 31 de diciembre).
- **Cuando más de un contribuyente declarante tenga derecho** a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes, **el importe de la misma se prorrateará entre ellos por partes iguales**.

  No obstante, cuando los contribuyentes declarantes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (179 euros) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro (**casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración) **sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**

- Cuando la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros**, en tributación conjunta, los **importes de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (179 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar [Art. 4.Uno.i), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **153 euros**.

A efectos de la aplicación de esta deducción, se entiende que uno de los cónyuges realiza labores no remuneradas en el hogar cuando en una unidad familiar integrada por ambos cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera por los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de sus padres, vivan independientes de éstos, y por los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, **sólo uno de sus miembros perciba rendimientos del trabajo o de actividades económicas**.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la suma de las bases liquidables general y del ahorro de la unidad familiar**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no supere la cantidad de 25.000 euros**.

- **Que ninguno de los miembros de la unidad familiar** obtenga **ganancias patrimoniales**, rendimientos íntegros del capital **mobiliario o inmobiliario**, que, en conjunto, superen los **357 euros**, ni le sean **imputadas rentas inmobiliarias**.

- **Que los cónyuges tengan dos o más descendientes** que den derecho a la correspondiente reducción en concepto de **mínimo por descendientes** establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF. (68)

  ▪ ***Importante:*** *cumplidos los anteriores requisitos, esta deducción podrá aplicarse en la declaración conjunta de la unidad familiar. En el supuesto de que los miembros de la unidad familiar presenten declaraciones individuales, esta deducción únicamente podrá aplicarla en su declaración el cónyuge que no obtenga rendimientos.*

(68) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 501 y ss.

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** sólo se aplicará en los supuestos en los que la **suma de las bases liquidables de la unidad familiar sea inferior a 23.000 euros**.
- Cuando **la suma de las bases liquidables de la unidad familiar esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros, el importe de deducción será el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula**:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años [Art. 4.Uno.k) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la **primera adquisición de su vivienda habitual** por contribuyentes **de edad igual o inferior a 35 años**, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses.

  A estos efectos, conforme a la normativa estatal reguladora del impuesto se asimilan a la adquisición de vivienda habitual la construcción o ampliación de la misma.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Además de los r**equisitos establecidos con carácter general en la normativa estat**al que regula la deducción por inversión en vivienda habitual, para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- Que se trate de la **primera adquisición de su vivienda habitual**.
- Los conceptos de vivienda habitual y de adquisición de la misma son los recogidos en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que la **edad del contribuyente**, a la fecha de devengo del impuesto (normalmente, el 31 de diciembre), **sea igual o inferior a 35 años.**
- **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro**, casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no sea superior a 15.039,18 euros**, equivalente a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) (69), tanto en tributación individual como en tributación conjunta.
- **En tributación conjunta**, únicamente tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que, habiendo satisfecho cantidades con derecho a la misma, cumplan individualmente los requisitos anteriormente señalados, si bien el límite de 15.039,18 euros se referirá a la tributación conjunta.
- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. (70)

---

(69) Esta magnitud, creada en el artículo 2 del Real Decreto-ley 3/2004, de 25 de junio, para la racionalización de la regulación del salario mínimo interprofesional y para el incremento de su cuantía (BOE del 26), ha sustituido, con efectos de 1 de julio de 2004, al salario mínimo interprofesional.

(70) Véase Nota (65).

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción "Por adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad".

Por adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad [Art. 4.Uno.l) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 5 por 100** de las cantidades satisfechas durante el período impositivo para la adquisición de la vivienda habitual por **contribuyentes con discapacidad física o sensorial, en grado igual o superior al 65 por 100**, **o psíquica, en grado igual o superior al 33 por 100**, con excepción de la parte de dichas cantidades que correspondan a intereses.

  La condición de persona con discapacidad deberá acreditarse mediante el correspondiente certificado expedido por los órganos competentes en materia de servicios sociales de la Generalitat o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas.

  También será aplicable la deducción, aunque la discapacidad no alcance dichos grados, cuando la incapacidad se declare judicialmente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Los conceptos de vivienda habitual y de adquisición de la misma son los recogidos en la normativa estatal reguladora del IRPF.

  A estos efectos ha de tenerse en cuenta que, conforme a la normativa estatal reguladora del impuesto, se asimilan a la adquisición de vivienda habitual la construcción o ampliación de la misma.

Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual [71], para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- **Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro,** casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración, **no sea superior a 15.039,18 euros**, cantidad equivalente a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), tanto en tributación individual como en tributación conjunta.
- **En tributación conjunta**, únicamente tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que, habiendo satisfecho cantidades con derecho a la misma, cumplan individualmente los requisitos anteriormente señalados, si bien el límite de 15.039,18 euros se referirá a la tributación conjunta.
- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. [72]

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años".

---

[71] Véase el epígrafe "Deducción por inversión en vivienda habitual" del Capítulo 16, páginas 544 y ss.

[72] Véase Nota [65].

Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas [Art. 4.Uno.m) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **102 euros** por contribuyente.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

Además de los requisitos establecidos con carácter general en la normativa estatal que regula la deducción por inversión en vivienda habitual (73), para la aplicación de esta deducción autonómica deberán cumplirse también los siguientes:

- Que, durante el período impositivo, el contribuyente haya destinado efectivamente a la **adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual** las cantidades procedentes de una subvención concedida a tal fin por la Generalitat.

  Las cantidades se entenderán efectivamente destinadas a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual de acuerdo con las reglas de imputación temporal de ingresos establecidas en la normativa estatal reguladora del IRPF (74). Cuando las ayudas se imputen en varios períodos impositivos, el importe de la deducción se prorrateará entre los ejercicios en que se produzca tal imputación. Por su parte, los conceptos de vivienda habitual y rehabilitación de la misma son los establecidos en la citada normativa.

- **En caso de rehabilitación**, ésta deberá ser calificada como actuación protegible, de conformidad con la normativa reguladora de este tipo de actuaciones vigente en cada momento.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. (75)

Incompatibilidad

Esta deducción es incompatible, para las mismas cantidades, con la deducción "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años" y con la deducción "Por adquisición de vivienda habitual por persona con discapacidad", comentadas anteriormente.

Requisito conjunto para determinadas deducciones autonómicas relacionadas con la vivienda habitual

La aplicación de las deducciones "Por primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años"; "Por adquisición de vivienda habitual por personas con discapacidad"; "Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas" y "Por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en la vivienda habitual, así como por la cuota de participación en inversiones en instalaciones colectivas donde se ubica la vivienda habitual", requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas.

(73) Véase la Nota (71).

(74) La imputación temporal de determinadas ayudas relativas a la rehabilitación de la vivienda habitual se comenta en la página 437 del Capítulo 11.

(75) Véase Nota (65).

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Por arrendamiento de la vivienda habitual [Art. 4.Uno.n), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantías e importes máximos de la deducción

Sobre las cantidades satisfechas en el período impositivo por arrendamiento de la vivienda habitual podrán aplicarse los porcentajes e importes máximos de deducción que se indican en el cuadro siguiente en función de la situación personal del arrendatario:

Circunstancias personales del arrendatario	Porcentaje de deducción	Límite de deducción
En general	15 por 100	550 euros
Edad igual o inferior a 35 años o con grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100 o con grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100...	20 por 100	700 euros
Edad igual o inferior a 35 años y, además, con grado de discapacidad física o sensorial igual o superior al 65 por 100 o con grado de discapacidad psíquica igual o superior al 33 por 100	25 por 100	850 euros

- El límite de deducción se **prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento** dentro del período impositivo y en que se cumplan las circunstancias personales requeridas para la aplicación de los distintos porcentajes de deducción.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- **Que la fecha del contrato** de arrendamiento **sea posterior a 23 de abril de 1998** y su duración sea igual o superior a un año.
- **Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente** por el mismo. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Que el contribuyente, como arrendatario, haya presentado la correspondiente **autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados** derivada del contrato de arrendamiento de esta vivienda habitual.

Para poder aplicar la deducción se requiere que tanto la autoliquidación correspondiente a la constitución del arrendamiento como, en su caso, las adiciones que correspondan a las sucesivas prórrogas, estén presentadas con anterioridad a la presentación de la autoliquidación de IRPF.

- ***Novedad 2018:*** *desaparece como requisito para aplicar la deducción la exigencia de que el arrendador hubiera constituido antes de la finalización del periodo impositivo el depósito de la fianza a favor de la Generalitat.*

- Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los **miembros de su unidad familiar sean titulares**, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de **otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros** de la vivienda arrendada.
- Que el contribuyente **no tenga derecho** en el mismo período impositivo a **deducción alguna por inversión en vivienda habitual**.

- Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **30.000 euros en declaración individual.**
  - **50.000 euros en declaración conjunta**
- **Cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto** tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda**, el límite se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

Límites cuantitativos de la deducción

- Los límites máximos de la deducción (550, 700 o 850 euros ,según corresponda) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 26.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 46.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 26.000 y 30.000 euros**, en tributación individual, o **entre 46.000 y 50.000 euros,** en tributación conjunta, los **importes y límites de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (550, 700 o 850 euros según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 26.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (550, 700 o 850 euros según corresponda) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 46.000)

  El prorrateo de los límites máximos de la deducción sólo ha de efectuarse cuando haya más de una persona que, presentando declaración, pueda aplicar la deducción por una misma vivienda por cumplir todos los requisitos exigidos para ello, incluida la cuantía máxima de la base liquidable, aunque no la aplique de forma efectiva. Por tanto, no se toman en consideración a efectos del prorrateo las personas que no presenten declaración ni las que tengan una base liquidable superior a la exigida.

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. [(76)]

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la que a continuación se comenta "Por arrendamiento de una vivienda como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en distinto municipio".

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán cumplimentar el apartado "Información adicional a la deducción autonómica por arrendamiento" del Anexo*

(76) Véase Nota (65).

*B.6) del modelo de la declaración en el que, además de los datos necesarios para cuantificar la deducción, deberá hacerse constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla **[1122]** y en la **[1125]** si existe un segundo arrendador o, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, respectivamente, en las casillas **[1123]** y **[1126].***

Por arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en distinto municipio [Art. 4.Uno.ñ), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la **realización de una actividad por cuenta propia o ajena, en municipio distinto** de aquél en el que el contribuyente residía con anterioridad.

Tratándose de matrimonios en régimen de sociedad legal de gananciales, los gastos de arrendamiento de la vivienda habitual son imputables a ambos cónyuges, con independencia de quien los abone efectivamente o de cuál de ellos figure como titular de la factura o del contrato.

- ***Atención:*** *sólo tiene derecho a aplicarse la deducción el contribuyente que reside en la vivienda arrendada por razón de su actividad, y por la renta abonada que, a tal efecto, le sea imputable.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que la vivienda arrendada, radicada en la Comunitat Valenciana, diste más de 100 kilómetros de aquélla en la que residía inmediatamente antes del arrendamiento.
- Que el contribuyente, como arrendatario, haya presentado la correspondiente **autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados** derivada del contrato de arrendamiento de esta vivienda habitual.

Para poder aplicar la deducción se requiere que tanto la autoliquidación correspondiente a la constitución del arrendamiento como, en su caso, las adiciones que correspondan a las sucesivas prórrogas, estén presentadas con anterioridad a la presentación de la autoliquidación de IRPF.

- ***Novedad 2018:*** *desaparece como requisito para aplicar la deducción la exigencia de que el arrendador hubiera constituido antes de la finalización del periodo impositivo el depósito de la fianza a favor de la Generalitat.*

- **Que las cantidades satisfechas por el arrendamiento no sean retribuidas por el empleador.**
- Que la **base liquidable general y del ahorro del contribuyente,** suma de las casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no supere la**s siguientes cantidades:
  - **30.000 euros en declaración individual.**
  - **50.000 euros en declaración conjunta.**
- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.** (77)

---

(77) Véase Nota (65).

Límites cuantitativos de la deducción

- El límite máximo de la deducción será **de 204 euros**.
- Este límite máximo de 204 euros sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 26.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 46.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 26.000 y 30.000 euros**, en tributación individual, o **entre 46.000 y 50.000 euros,** en tributación conjunta, los **límites de la deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (204 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 26.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el límite máximo de la deducción (204 euros) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 46.000)

- **El límite** de esta deducción **se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento** dentro del ejercicio.
- **Cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto** tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda**, el límite se prorrateará entre ellos por partes iguales.**

  El prorrateo del límite máximo de la deducción sólo ha de efectuarse cuando haya más de una persona que, presentando declaración, pueda aplicar la deducción por una misma vivienda por cumplir todos los requisitos exigidos para ello, incluida la cuantía máxima de la base liquidable, aunque no la aplique de forma efectiva. Por tanto, no se toman en consideración a efectos del prorrateo las personas que no presenten declaración ni las que tengan una base liquidable superior a la exigida.

Compatibilidad

Esta deducción es compatible con la deducción anteriormente comentada "Por arrendamiento de la vivienda habitual".

- ***Importante:*** *los contribuyentes con derecho a la deducción deberán hacer constar el NIF/NIE del arrendador de la vivienda en la casilla **[1096]** y, en su caso, si ha consignado un NIF de otro país, se marcará una X, en la casilla **[1098].***

Por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en la vivienda habitual, así como por la cuota de participación en inversiones en instalaciones colectivas donde se ubicase la vivienda habitual [Art. 4.Uno.o) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 20 por 100 del importe de las cantidades invertidas en instalaciones realizadas en la vivienda habitual y en instalaciones colectivas del edificio destinadas a alguna de las**

finalidades que a continuación se indican, siempre que estas no se encuentren relacionadas con el ejercicio de una actividad económica: (78)

a) Instalaciones de autoconsumo eléctrico, según lo establecido en el artículo 9.1.a de la Ley 24/2013, de 16 de diciembre, del Sector Eléctrico, y su normativa de desarrollo (modalidad de suministro de energía eléctrica con autoconsumo).

b) Instalaciones de producción de energía térmica a partir de la energía solar, de la biomasa o de la energía geotérmica para generación de agua caliente sanitaria, calefacción y/o climatización.

c) Instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de energía solar fotovoltaica y/o eólica, para electrificación de viviendas aisladas de la red eléctrica de distribución y cuya conexión a la misma sea inviable desde el punto de vista técnico, medioambiental y/o económico.

No darán derecho a practicar esta deducción aquellas instalaciones que sean de carácter obligatorio en virtud de la aplicación del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación (CTE).

Requisitos para la aplicación de la deducción

- **El concepto de vivienda habitual**, a efectos de la aplicación de esta deducción, es el contenido en la normativa estatal reguladora del IRPF.
- Las instalaciones han de realizarse en la vivienda habitual de la que sean propietarios los contribuyentes, o en el edificio en la que ésta se encuentre.
- **En el caso de conjuntos de viviendas en régimen de propiedad horizontal en las que se lleven a cabo estas instalaciones de forma compartida**, siempre que las mismas tengan cobertura legal, esta deducción p**odrá aplicarla cada uno de los propietarios individualmente** según el coeficiente de participación que le corresponda, siempre que cumplan con el resto de requisitos establecidos
- La deducción **requerirá el reconocimiento previo de la Administración autonómica.** A tales efectos, el Instituto Valenciano de Competitividad Empresarial (IVACE) expedirá la certificación acreditativa correspondiente.

El IVACE determinará la tipología, requisitos técnicos, costes de referencia máximos y otras características de los equipos e instalaciones a las que les resulta aplicable la deducción establecida en este apartado. El IVACE podrá llevar a cabo las actuaciones de control y comprobación técnica sobre los equipos instalados que considere oportunas.

- Las actuaciones objeto de deducción deberán estar realizadas **por empresas instaladoras** que cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

Base de la deducción

- La **base de esta deducción** está constituida por las cantidades efectivamente satisfechas en el ejercicio por el contribuyente.

En el caso de vivienda propiedad de la sociedad de gananciales los gastos de la vivienda familiar son imputables a ambos cónyuges, con independencia de quien los abone efectivamente o de cual de ellos figure como titular de la factura. Por su parte, en el régimen de separación de bienes la imputación del gasto a uno u otro cónyuge o a ambos se deberá efectuar en función de quien haya realizado efectivamente el gasto.

---

(78) Las notas que caracterizan el ejercicio de una actividad económica y los rendimientos derivados de la misma se comentan en las páginas 195 y ss.

En el caso de pagos procedentes de financiación obtenida de entidad bancaria o financiera, se considerará que forma parte de la base de deducción la amortización de capital de cada ejercicio, con excepción de los intereses.

Los gastos de financiación, distintos de los intereses, sólo forman parte de la base cuando se hayan incluido en el capital a financiar.

■ ***Importante:*** *para aplicar la deducción se deberán conservar los justificantes de gasto y de pago, que deberán cumplir lo dispuesto en su normativa de aplicación.*

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que dé derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. [79]

Base máxima anual

- **La base máxima anual de esta deducción** se establece en **8.000 euros**. La indicada base tendrá igualmente la consideración de **límite máximo de inversión deducible para cada vivienda y ejercicio**. La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.

El límite de 8.000 euros por vivienda y ejercicio se aplica para el conjunto de contribuyentes respecto a una misma vivienda.

En el caso de varios contribuyentes y respecto a una misma vivienda, el límite de 8.000 euros se distribuye según el porcentaje de titularidad del derecho real que se tenga sobre la vivienda delos contribuyentes, sean o no declarantes por el impuesto.

- Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los **4 años inmediatos y sucesivos**.

Reglas de aplicación:

- Las cantidades satisfechas en un año que queden pendientes de deducir deberán deducirse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años.
- Si en un ejercicio coexisten cantidades satisfechas en el año y otras procedentes de años anteriores pendientes de deducción, estas se aplicarán en primer lugar a efectos de determinar las cantidades satisfechas en el año que pueden deducirse en los ejercicios siguientes
- No se puede aplicar en ejercicios posteriores la deducción correspondiente a las cantidades satisfechas en un ejercicio en el que el contribuyente no haya presentado declaración, así como la deducción no aplicada por causas distintas a la aplicación de la base máxima de la deducción.
- La deducción correspondiente a las cantidades invertidas en un ejercicio en el que el contribuyente no haya presentado declaración, así como la deducción "no disfrutada" por causas distintas a la aplicación de la base máxima de la deducción (por ejemplo, por no tener efecto la deducción en el resultado final de la declaración), solo tiene efecto en dicho ejercicio, sin que sea posible su traslado a ejercicios posteriores.
- En los casos excepcionales en los que la deducción se aplique por más de una vivienda, si la inversión total realizada en el año excede de la base máxima de la deducción, la deducción correspondientes a cada una de las vivienda se realiza, en primer lugar, en atención a las circunstancias concretas de cada vivienda y, en segundo lugar, a la proporción respecto a la

(79) Véase Nota (65).

inversión deducible, tanto en el ejercicio de la inversión como en el caso de la aplicación a los cuatro períodos impositivos inmediatos y sucesivos.

Otras condiciones para la aplicación de la deducción

- La aplicación de esta deducción requerirá que **el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas**.

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado período impositivo por los elementos patrimoniales que, al final del mismo, sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Por donaciones con finalidad ecológica [Art. 4.Uno.p) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 20 por 100** de las donaciones efectuadas durante el período impositivo.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Para tener derecho a esta deducción, **las donaciones deberán haberse efectuado en favor de cualquiera de las siguientes entidades**:
  - La Generalitat y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana.
  - Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones territoriales citadas anteriormente, cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente.
  - Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes Registros de la Comunitat Valenciana.
- Además la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**.[80]

Por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano [Art. 4.Uno.q) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 25 por 100 de las donaciones puras y simples efectuadas, durante el período impositivo, de bienes** que, formando parte del Patrimonio Cultural Valenciano, se hallen inscritos en el Inventario General del citado Patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente.

▪ ***Atención:*** *en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 28 de julio de 2018, el porcentaje a aplicar será el 15 por 100.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que las donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

---

(80) Véase Nota (65).

a) Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

1. Las fundaciones.
2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.
4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

b) La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

c) Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas.

d) Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas.

e) Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

f) Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana

- Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el punto anterior con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social en los términos de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana.

- Además la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. [81]

Por donativos para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano [Art. 4.Uno.q) Ley 13/1997]

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 25 por 100** de las **cantidades dinerarias** donadas a cualquiera de las entidades relacionadas en el apartado "Requisitos y otras condiciones para la aplicación de esta deducción" en relación con la deducción anterior, para la conservación, reparación y restauración de bienes del Patrimonio Cultural Valenciano inscritos en su Inventario General, siempre que se trate de donaciones para la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de los mencionados bienes.

n Atención: en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 28 de julio de 2018, el porcentaje a aplicar será el 15 por 100 o el 20 por 100 cuando la donación dineraria se destine a actuaciones de las recogidas en el Plan de Mecenazgo Cultural de la Generalitat.

A estos efectos, cuando el donatario sea la Generalitat o una de sus entidades públicas de carácter cultural, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programa de gastos de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes con valor histórico, artístico y cultural.

---

(81) Véase Nota (65).

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. (82)

Por cantidades destinadas por sus titulares a la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano [Art. 4.Uno.q) Ley 13/1997]

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 25 por 100** de las cantidades destinadas por las personas titulares de bienes pertenecientes al Patrimonio Cultural Valenciano, inscritos en el Inventario General del mismo, a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes.

  ▪ ***Atención:*** *en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 28 de julio de 2018, el porcentaje a aplicar será el 15 por 100.*

- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. (83)

Por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana [Art. 4.Uno.r) Ley 13/1997]

Cuantía y requisitos para la aplicación de la deducción

- **El 25 por 100** de las donaciones de importes dinerarios efectuadas durante el período impositivo en favor de las siguientes entidades:
  - La Generalitat, los organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.
  - Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios de ellas dependientes.
  - Las universidades públicas y privadas establecidas en la Comunitat Valenciana.
  - Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.
  - Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.
  - Las siguientes entidades sin fines lucrativos cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana y domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana:
    a) Las fundaciones.
    b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
    c) Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.
    d) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.
  - Las objetivamente comparables a las anteriores con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo y cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana.

(82) Véase Nota (65).

(83) Véase Nota (65).

A estos efectos, cuando el donatario sea la Generalitat o una de sus entidades públicas de carácter cultural, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programa de gastos de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto el fomento de la lengua valenciana.

- ***Atención:*** *en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 28 de julio de 2018, el porcentaje a aplicar será el 15 por 100.*

• Además la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. [(84)]

Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional [Art. 4.Uno.s) Ley 13/1997]

- ***Atención:*** *esta deducción no es aplicable en el caso de contribuyentes fallecidos antes del 28 de julio de 2018. Para estos casos, véase la deducción por donaciones de importes dinerarios relativas a otros fines culturales vigente hasta el 27 de julio de 2018 que se comentaba en el Capítulo 17 Manual práctico Renta 2017, páginas 757 y s.*

Cuantía de la deducción

• **El 25 por 100** de las **cuantías en que se valoren** las donaciones o los préstamos de uso o comodato **efectuadas a proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social** en los que se cumplan los siguientes requisitos:

Requisitos para la aplicación de la deducción

• Que las donaciones o los préstamos de uso o comodato sean efectuadas a proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social, distintas a las previstas para las donaciones relativas al patrimonio cultural valenciano y de las destinadas al fomento de la lengua valenciana.

• Que las donaciones o los préstamos de uso o comodato sean realizadas a favor de las personas y entidades beneficiarias del artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

a) Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

1. Las fundaciones.
2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana.
4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores.

b) La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

(84) Véase Nota (65).

c) Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas.

d) Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas.

e) Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

f) Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.

g) Las empresas culturales que tengan su domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana y que tengan como objeto social cualquiera de los siguientes:

1. La cinematografía, las artes audiovisuales y artes multimedia.
2. Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.
3. Las artes plásticas o bellas artes, la fotografía o el diseño.
4. El libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte.
5. La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de la Comunitat Valenciana.
6. El folclore y las tradiciones populares de la Comunitat Valenciana, especialmente la música popular y las danzas tradicionales.
7. Las artes aplicadas como la joyería y cerámica artesanal.
8. Cualquier otra actividad artística o cultural.

h) Las personas físicas residentes y con domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana que, de forma habitual, ejerzan actividades culturales, científicas y deportivas de carácter no profesional. A los efectos de esta ley, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que ejerzan actividades culturales, científicas o deportivas de carácter no profesional en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendentes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, o de los que formen parte junto a la persona física mencionada de una entidad en régimen de atribución de rentas.

i) Los museos y colecciones museográficas reconocidas por la Generalitat Valenciana, así como los archivos en la Comunitat Valenciana.

- Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el punto anterior con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen los proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social que dan derecho a esta deducción.

Base de las deducciones

- La **base de las deducciones por donaciones** realizadas será:

  a) En las donaciones dinerarias, su importe

  b) En las donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio.

  c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 4 por 100 del valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por la persona usufructuaria en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

f) En las donaciones de bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del patrimonio cultural valenciano, la junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

Base máxima: El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el punto anterior, tendrá como límite máximo **el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión**.

- La b**ase de las deducciones por préstamos de uso o comodato** será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, **el 4 por 100 a la valoración del bien** efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, **determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo**.

En el caso de que se trate de **préstamos de uso o de comodato de locales para la realización de proyectos o actividades**, se aplicará el **4 por 100 del valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada período impositivo.**

- Además la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. **[85]**

Justificación documental de determinadas deducciones autonómicas por donativos o cesiones de uso o comodato

1. Deducciones por donativos

- Para tener derecho a las deducciones por donaciones con finalidad ecológica, por donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano, por donaciones dinerarias para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano, por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Valenciana y por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante certificación expedida por la persona o entidad donataria que debe contener, al menos, los siguientes extremos:
  - Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del donante como de la persona o entidad donataria.
  - Mención expresa de que la persona o entidad donataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural del artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

(85) Véase Nota **(65)**.

- Fecha e importe de la donación cuando esta sea dineraria.
- Fecha e importe de la valoración de la donación en el supuesto de donaciones no dinerarias.
- Fecha, importe de la valoración y duración en el caso de la constitución de un derecho real de usufructo o de un préstamo de uso o comodato.
- Destino que la persona o entidad beneficiaria dará a la donación recibida o al objeto del derecho real de usufructo o al recibido en préstamo de uso o comodato.
- En el caso de donaciones no dinerarias, constitución de un derecho real de usufructo o préstamo de uso o comodato, documento público u otro documento que acredite la entrega del bien donado, la constitución del derecho de usufructo o del préstamo de uso o comodato.
- En relación con las donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano, se deberá indicar el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado.

• Cuando se trate de donaciones cuyo beneficiario sea la Generalitat, sus organismos públicos, las fundaciones del sector público y los consorcios adscritos a la misma se admitirá, en sustitución del certificado de la entidad donataria, certificación de la conselleria con competencia en materia tributaria.

2. Deducciones por préstamos de uso o comodatos

Para tener derecho a las deducciones sobre el préstamo de uso o comodato de bienes de interés cultural, de bienes inventariados no declarados de interés cultural, de bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declaradas o consideradas de interés social, se deberá acreditar mediante la certificación expedida por la persona o entidad comodataria, que deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal tanto del comodante como del comodatario.
- Mención expresa de que la persona o entidad comodataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural contemplados artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.
- Fecha en que se produjo la entrega del bien y plazo de duración del préstamo de uso o comodato.
- Importe de la valoración del préstamo de uso o comodato.
- Documento público u otro documento auténtico que acredite la constitución del préstamo o comodato.
- Destino que la persona o entidad comodataria dará al bien objeto del préstamo de uso.

Requisito conjunto para determinadas deducciones autonómicas por donativos o cesiones de uso o comodato

• **La base de las deducciones por** donaciones dinerarias para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano, por cantidades destinadas por sus titulares para la conservación, reparación y restauración de bienes integrantes del Patrimonio Cultural Valenciano, por donaciones destinadas al fomento de la Lengua Va-

lenciana y por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional, no podrá ser superior al **30 por 100** de la base liquidable **general y del ahorro del contribuyente**, suma de las casilla*s [0500]* y *[0510]* de la página 15 de la declaración.

- En cualquier caso, la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, más los intereses de demora que procedan, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del IRPF.

Por contribuyentes con dos o más descendientes [Art. 4.Uno.t) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- El **10 por 100 del importe de la cuota íntegra autonómica**, en tributación individual o conjunta, una vez deducida de la misma las minoraciones para determinar la cuota líquida autonómica, excluida la presente deducción, a las que se refiere la normativa estatal reguladora del IRPF.

  El citado importe se determina restando de la cuota íntegra autonómica, casilla *[0546]* de la página 16 de la declaración, los importes consignados en las casillas *[0548] [0551 [0553] [0555] [0557] [0559] [0561]* y *[0563]* de la citada página, correspondientes a la parte autonómica de las deducciones generales de normativa estatal, así como el importe de las deducciones autonómicas, casilla *[0564]* de la misma página 16, excluida la presente deducción y casilla *[0566]* correspondiente a la nueva deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados Miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que los descendientes generen a favor del contribuyente el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del IRPF. (86)

- Que la **suma de las siguientes bases imponibles, general y del ahorro**, casillas *[0435]* y *[0460]* de las páginas 13 y 14**, no sea superior a 24.000 euros**:

  a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo por descendientes.

  b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

  c) Las de todos los miembros de la unidad familiar que tributen conjuntamente con el contribuyente y que no se encuentren incluidos en las dos letras anteriores.

Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en el marco de lo dispuesto en la Ley 6/2009, de 30 de junio, de la Generalitat, de protección a la maternidad [Art. 4.Uno.u) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **270 euros por cada contribuyente**.

(86) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comenta en las páginas 501 y s.

Por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar [Art. 4.Uno.v), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **100 euros** por cada hijo o menor acogido en la modalidad de acogimiento permanente que, a la fecha del devengo del impuesto (normalmente, a 31 de diciembre), se encuentre escolarizado en un centro público o privado concertado de la Comunitat Valenciana en Educación Primaria, Educación Secundaria Obligatoria o en unidades de educación especial.

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de la deducción

- Que los hijos o acogidos den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.
- Que el contribuyente se encuentre e**n situación de desempleo e inscrito como demandante de empleo en un servicio público de empleo**. Cuando los padres o acogedores vivan juntos esta circunstancia podrá cumplirse por el otro progenitor o adoptante.
- Que la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta.**
- **Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho** a la aplicación de esta deducción, **su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales**.
- El importe de esta deducción **se prorrateará por el número de días** del periodo impositivo en los que se cumpla el requisito de que el contribuyente se encuentre e**n situación de desempleo e inscrito como demandante de empleo en un servicio público de empleo** A estos efectos, cuando los padres o acogedores, que vivan juntos, cumplan dicho requisito, se tendrá en cuenta la suma de los días de ambos, con el límite del periodo impositivo.
- La aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. (87)

Límites cuantitativos de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** (100 euros por cada hijo o menor acogido) sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**
- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros,** en tributación conjunta, los **importes y límites de deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (100 euros por cada hijo o menor acogido) por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

(87) Véase Nota (65).

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe de la deducción (100 euros por cada hijo o menor acogido)por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual, efectuadas en el período [Art. 4.Uno.w), Cuatro y Quinto Ley 13/1997]

▪ ***Importante:*** *esta deducción puede coexistir y ser compatible con la regulada en la disposición adicional decimotercera por obras de conservación o mejora realizadas en 2014 y 2015, aplicándose una u otra según el ejercicio en el que se hayan realizado las obras: la presente deducción para obras realizadas en 2017 y ejercicios siguientes y la segunda para las realizadas en 2014 o 2015.*

Cuantía de la deducción

- **El 20 por 100 de las cantidades satisfechas** en 2018 por las obras realizadas a partir de 1 de enero de 2017.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción se aplica por obras realizadas a partir de 1 de enero de 2017.
- Las obras **han de realizarse en la vivienda habitual** de la que sean propietarios o titulares de un derecho real de uso y disfrute los contribuyentes, o en el edificio en la que ésta se encuentre.
- Las obras **han de tener por objeto su conservación, o la mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad**, en los términos previstos por el plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas, o en la normativa autonómica en materia de rehabilitación, diseño y calidad en la vivienda, que estén vigentes a fecha de devengo.

▪ ***Importante:*** *la deducción se podrá aplicar en el año en que se satisfagan las obras, siempre que, con los requisitos previstos, las obras se realicen a partir de 1 de enero de 2017.*

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta**
- **No darán derecho a practicar esta deducción**:

- Las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

- Las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual a las que resulte de aplicación la deducción prevista en la en la letra o) del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997.

Por tanto, cuando la inversión cumpla los requisitos para poder aplicar la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y la deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad de la vivienda habitual el contribuyente queda excluido de la aplicación de la presente deducción.

- La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas.

- Será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su número de identificación fiscal, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.

Base de la deducción

- **La base de esta deducción** estará constituida por las cantidades satisfechas, **mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito,** a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso darán derecho a practicar estas deducciones las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

Base máxima anual de la deducción

- **La base máxima anual** de esta deducción será de **5.000 euros**.

- Cuando concurran **varios contribuyentes declarantes con derecho** a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, **la base máxima anual de deducción se ponderará para cada uno de ellos en función de su porcentaje de titularidad** en el inmueble.

  El importe del citado límite de la base acumulada de la deducción (5.000 euros) se ponderará proporcionalmente para cada uno de los titulares, sin que proceda entender que se aplica a cada uno de ellos de forma independiente.

Límite de la deducción

- El **importe íntegro de la deducción** sólo será aplicable a los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 23.000 euros,** en tributación individual, **o inferior a 37.000 euros,** en tributación conjunta**.**

- Cuando **la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros**, en tributación individual, o **entre 37.000 y 40.000 euros,** en tributación conjunta, los **importes y límites de deducción** serán los siguientes:

  a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

  b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

  100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual efectuadas en 2014 y 2015 [Disposición adicional decimotercera Ley 13/1997]

- ***Importante:*** *esta deducción puede coexistir y ser compatible con la regulada en la en la letra w) del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997 por obras de conservación o mejora realizadas en 2018, aplicándose una u otra según el ejercicio en el que se hayan realizado las obras: la presente deducción para obras realizadas en 2014 o 2015 y la segunda para las realizadas en 2017 y ejercicios siguientes.*

Cuantía de la deducción

- El **10 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por obras realizadas en 2014.
- El **25 por 100** de las cantidades satisfechas en el período impositivo por obras realizadas en 2015.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Las obras deben haberse realizado **desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015**.
- Las obras **han de realizarse en la vivienda habitual** de la que sean propietarios o titulares de un derecho real de uso y disfrute los contribuyentes, o en el edificio en la que ésta se encuentre.
- Las obras **han de tener por objeto su conservación, o la mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad,** en los términos previstos por el Plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2015, aprobado por el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, o en los previstos en la normativa autonómica en materia de rehabilitación, diseño y calidad en la vivienda.

  ▪ ***Importante:*** *la deducción se podrá aplicar en el año en que se satisfagan las obras, siempre que, con los requisitos previstos, las obras se realicen desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015.*

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes cuya **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración, **no supere** las siguientes cantidades:
  - **25.000 euros en declaración individual.**
  - **40.000 euros en declaración conjunta**
- **No darán derecho a practicar esta deducció**n:

- Las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

- Las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual a las que resulte de aplicación la deducción prevista en la en la letra o) del apartado uno del artículo cuarto de la Ley 13/1997.

Por tanto, cuando la inversión cumpla los requisitos para poder aplicar la deducción por inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual y la deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad de la vivienda habitual el contribuyente queda excluido de la aplicación de la presente deducción.

- La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas.

Base de la deducción

- La **base de esta deducción** estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante **tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito,** a las personas o entidades que realicen tales obras.

En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

El contribuyente podrá acreditar que las obras se han efectuado en el periodo exigido y que su importe ha satisfecho efectivamente, mediante cualquier medio válido en derecho.

- **La base máxima anual de esta deducción** será:

<u>**En tributación individual**</u>

a) Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro sea inferior 23.000 euros anuales: 4.500 euros anuales.

b) Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro esté comprendida entre 23.00 y 25.000 euros anuales: el resultado de aplicar a 4.500 euros anuales el porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000)

<u>**En tributación conjunta**</u>

a) Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro sea inferior 37.000 euros anuales: 4.500 euros anuales.

b) Cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro esté comprendida entre 37.000 euros y 40.000 euros: el resultado de aplicar a 4.500 euros anuales el porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula:

100 ×	(1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000)

Base máxima por vivienda

- La **base acumulada de la deducción** correspondiente a los períodos impositivos en que aquélla sea de aplicación **no podrá exceder de 5.000 euros por vivienda**.
- Cuando concurran **varios contribuyentes declarantes con derecho** a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, **la base máxima anual de deducción y la acumulada se ponderarán para cada uno de ellos en función de su porcentaje de titularidad** en el inmueble.

El importe del citado límite de la base acumulada de la deducción (5.000 euros) se ponderará proporcionalmente para cada uno de los titulares, sin que proceda entender que se aplica a cada uno de ellos de forma independiente.

▪ ***Importante:*** *será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su número de identificación fiscal, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.*

Por cantidades destinadas a abonos culturales [Art. 4.Uno.x) Ley 13/1997]

Cuantía de la deducción

- **El 21 por 100 de las cantidades satisfechas** por la adquisición de abonos culturales de empresas o instituciones adheridas al convenio específico suscrito con Culturarts Generalitat sobre el Abono Cultural Valenciano.

Requisitos para la aplicación de la deducción

- La deducción solo podrán aplicarla los contribuyentes **con rentas inferiores a 50.000 euros.**

A estos efectos, se entenderá por rentas del contribuyente que adquiera los abonos culturales, la **suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro**, casillas ***[0500]*** y ***[0510]*** de la página 15 de la declaración.

- **La base máxima de la deducción** será de **150 euros** por periodo impositivo.
- Además la aplicación de la deducción queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que de derecho a su aplicación **se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito**. [(88)].

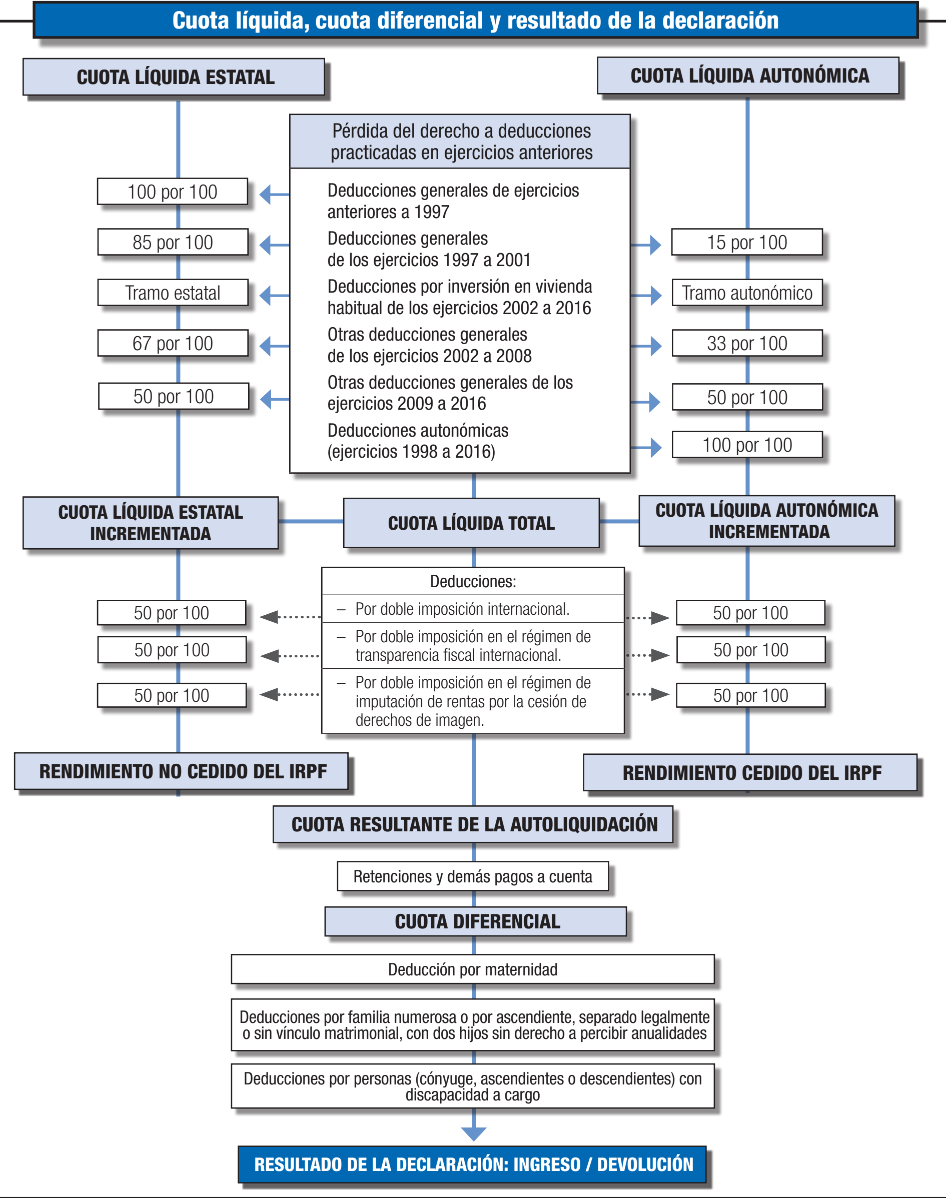
[(88)] Véase Nota [(65)].

Capítulo 18. Cuota líquida, cuota resultante de la autoliquidación, cuota diferencial y resultado de la declaración

Sumario

Introducción

Una vez cuantificado el importe de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, y teniendo en cuenta la cesión del IRPF a las Comunidades Autónomas, las operaciones restantes que deben realizarse se recogen, de forma gráfica y resumida, en el siguiente cuadro:



Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores

(Art. 59 y disposición transitoria tercera Reglamento IRPF)

Cuando en el año 2018 **se hubiera incumplido alguno de los requisitos exigibles para consolidar el derecho a las deducciones ya practicadas** y, en consecuencia, se pierda, en todo o en parte, el derecho a las mismas, el contribuyente vendrá obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2018, las cantidades indebidamente deducidas, más los correspondientes intereses de demora.[1]

Las cuantías en las que proceda incrementar las cuotas líquidas, estatal y autonómica, deberán determinarse con arreglo al siguiente detalle:

- **Deducciones generales de la cuota correspondientes a ejercicios anteriores a 1997**:

El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida estatal.

- **Deducciones generales de la cuota correspondientes a los ejercicios 1997 a 2001**:

El importe de las deducciones indebidas, cualquiera que fuere su naturaleza o concepto, más los intereses de demora se aplicarán en un 85 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 15 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Deducción por inversión en vivienda habitual de los ejercicios 2002 a 2016**:

El importe del tramo estatal de la deducción indebida más los intereses de demora se aplicará a incrementar la cuota líquida estatal y el importe del tramo autonómico más los correspondientes intereses de demora se aplicarán a incrementar la cuota líquida autonómica.

El importe del tramo estatal y el importe del tramo autonómico serán los practicados en las declaraciones correspondientes a los ejercicios 2002 a 2016 que deban regularizarse. Así, por ejemplo, si se pierde el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual practicada en la declaración del ejercicio 2008, el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla ***[700]*** y el del tramo autonómico en la casilla ***[701]***, ambas de la página 12 de la declaración del citado ejercicio. Sin embargo, si la regularización afecta al ejercicio 2009, la determinación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual debe efectuarse considerando una cesión del 50 por 100, así como el ejercicio de competencias normativas realizado por la respectiva Comunidad Autónoma. El tramo estatal, por su parte, vendrá determinado por la diferencia entre el importe total de la deducción por inversión en vivienda habitual practicada y el tramo autonómico de la misma.

Téngase en cuenta que, en el citado ejercicio, si bien se liquidó tomando como referencia una cesión del 33 por 100 y la normativa vigente a 31 de diciembre de 2009, el rendimiento que se cede a las Comunidades Autónomas es del 50 por 100, por lo que el importe correspondiente al tramo estatal y al tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual correspondiente al ejercicio 2009 puede determinarse de la siguiente forma:

a) Contribuyentes residentes en 2009 en la Comunidad Autónoma de Cataluña o en la Comunidad Autónoma de las Illes Balears:

- **Tramo estatal**, es el resultado de sumar los importes reflejados en las casillas ***[700]*** y ***[701]*** de la página 13 de la declaración de ese ejercicio y de restar del mismo el importe consignado en la casilla ***[772]*** de la página 14. Es decir (***[700]*** + ***[701]*** – ***[772]***).

(1) Véase el artículo 122.2, segundo párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

- **Tramo autonómico**, es el importe consignado en la casilla *[772]* de la página 14 de la declaración de ese ejercicio.

b) Contribuyentes residentes en 2009 en las restantes Comunidades Autónomas:

- **El tramo estatal y el tramo autonómico** son iguales y su importe coincide para cada uno de ellos con el reflejado en la casilla *[772]* de la página 14 de la declaración de ese ejercicio.

Para los ejercicios 2010, 2011 y 2012 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla *[700]* y el del tramo autonómico en la casilla *[701]*, ambas de la página 12 de la declaración del ejercicio que corresponda.

Para el ejercicio 2013 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla *[470]* y el del tramo autonómico en la casilla *[471]*, ambas de la página 14 de la declaración del citado ejercicio.

Para el ejercicio 2014 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla *[547]* y el del tramo autonómico en la casilla *[548]*, ambas de la página 15 de la declaración del citado ejercicio.

Para el ejercicio 2015 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla *[492]* y el del tramo autonómico en la casilla *[493]*, ambas de la página 15 de la declaración del citado ejercicio.

Para el ejercicio 2016 el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla *[501]* y el del tramo autonómico en la casilla *[502]*, ambas de la página 15 de la declaración del citado ejercicio.

Finalmente, **para el ejercicio 2017** el importe del tramo estatal será el consignado en la casilla *[0516]* y el del tramo autonómico en la casilla *[0517]*, ambas de la página 16 de la declaración del citado ejercicio.

- **Restantes deducciones generales de la cuota de los ejercicios 2002 a 2008**:

El importe de las deducciones indebidas más los intereses de demora se aplicarán en un 67 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 33 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Restantes deducciones generales de la cuota de los ejercicios 2009 a 2017:**

El importe total resultante de sumar la parte estatal y la parte autonómica de las deducciones consignadas en las declaraciones de los ejercicios 2009 a 2017 que, en su caso, por la pérdida del derecho a las mismas, proceda regularizar en el ejercicio 2018 más los intereses de demora, se aplicarán en un 50 por 100 a incrementar la cuota líquida estatal y en un 50 por 100 a incrementar la cuota líquida autonómica.

- **Deducciones autonómicas de la cuota de los ejercicios 1998 a 2017**:

El importe de las deducciones autonómicas indebidas más los intereses de demora se aplicarán en su totalidad a incrementar la cuota líquida autonómica.

▪ ***Importante:*** ***las deducciones incorrecta o indebidamente practicadas en el ejercicio en que se aplicaron*** *deberán regularizarse mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria a la originariamente presentada en dicho ejercicio, sin que resulte aplicable este procedimiento de regularización.*

Principales deducciones practicadas en ejercicios anteriores cuya pérdida del derecho determina la obligación de incrementar las cuotas líquidas

Entre las deducciones practicadas en declaraciones de ejercicios anteriores **cuya pérdida sobrevenida del derecho** determina la obligación de incrementar la cuota líquida de la declaración del ejercicio 2018, cabe destacar las siguientes:

1. Deducciones generales o autonómicas de ejercicios anteriores por cantidades invertidas en la adquisición, construcción, ampliación o rehabilitación de la vivienda habitual y por obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad

Con arreglo a la normativa vigente en los ejercicios en que se aplicaron las deducciones por este concepto, se perderá el derecho a las mismas cuando, con posterioridad a dichos ejercicios, se produzcan las siguientes circunstancias:

a) Incumplimiento del plazo continuado de tres años de ocupación de la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que necesariamente exijan el cambio de domicilio. (2)

b) Incumplimiento del plazo de cuatro años para la terminación de las obras, contado desde el inicio de la inversión, salvo que, por concurrencia de los requisitos legalmente establecidos, dicho plazo sea objeto de ampliación. (3)

En el periodo impositivo en el que se incumplió el plazo de cuatro años deberán restituir las cantidades deducidas en ejercicios anteriores, junto a los correspondientes intereses de demora, aquellos contribuyentes que, habiendo solicitado ampliación del plazo de cuatro años para construir la vivienda, hayan visto desestimada su solicitud por la Administración.

c) Incumplimiento del plazo de doce meses, contados desde la fecha de adquisición o de terminación de las obras, para que el contribuyente habite de manera efectiva y con carácter permanente la vivienda, salvo que concurran circunstancias excepcionales que impidan la ocupación de la vivienda. (4)

- ***Importante:*** *el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda permite a los contribuyentes que tengan derecho al mismo, seguir aplicando a partir del 2013 esta deducción, de acuerdo con la regulación contenida en la Ley y el Reglamento del IRPF en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.*

Supuesto especial: cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (cláusulas suelo) que hubieran formado parte en ejercicios anteriores de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma (Disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF)

No se integrará en la base imponible del IRPF la devolución, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada cláusulas suelo), junto con sus correspondientes intereses

(2) Véase dentro del Capítulo 16, el concepto de vivienda habitual, páginas 546 y s.

(3) Los requisitos y condiciones para la ampliación del plazo de cuatro años se comentan, dentro del Capítulo 16, en el apartado "Construcción o ampliación de la vivienda habitual", páginas 554 y ss.

(4) Véase dentro del Capítulo 16, el concepto de vivienda habitual, páginas 546 y s.

indemnizatorios, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.(5)

Ahora bien, cuando tales cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución, **hubieran formado parte, en ejercicios anteriores, de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma**, se deben diferenciar los siguientes supuestos a efectos de su tratamiento fiscal:

a) Si la devolución de estas cantidades se produce en efectivo:

– El contribuyente **perderá el derecho a las deducciones practicadas** en relación con las mismas, **debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica,** devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera o en el que se dicte una sentencia judicial o un laudo arbitral (firmeza de la sentencia, en su caso), **exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas** en ejercicios anteriores en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del IRPF, **sin inclusión de intereses de demora**.

Dicha regularización únicamente se realizará respecto de los **ejercicios** en que **no hubiera prescrito** el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

- ***Recuerde:*** *la regularización incrementa la cuota líquida estatal y autonómica en las cantidades indebidamente deducidas en ejercicios anteriores sin incluir intereses de demora, es decir, no se deberán cumplimentar las casillas **[0573], [0576] y [0576]** de la página 16 de la declaración, destinadas a los intereses de demora.*

– No obstante, las cantidades que hubieran sido **satisfechas por el contribuyente en 2018** y en relación con las que, **antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF por dicho ejercicio** (1 de julio de 2019), **se alcance el acuerdo de devolución** de las mismas con la entidad financiera o como consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral, **no formarán parte de la base de deducción** por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna del citado ejercicio 2018 .

b) Si la devolución de estas cantidades se produce a través de la compensación de éstas con una parte del capital pendiente de amortización no resultará de aplicación la adición a la cuota líquida estatal y autonómica antes comentada respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

Ahora bien, las cantidades objeto de devolución que se destinen a minorar el principal del préstamo en 2018 **tampoco formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna del IRPF del citado ejercicio**.

2. Deducciones estatales de ejercicios anteriores por cantidades invertidas para la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación

Se pierde el derecho, en todo o en parte, a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación practicadas en ejercicios anteriores cuando se incumplan alguno de los requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF (6). Entre otros supuestos:

(5) Véanse las páginas 62 y s. del capítulo 2 donde se comenta en general el tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales.

(6) Véanse, dentro del capítulo 16, las páginas 564 y ss. en las que se comentan los requisitos y condiciones para tener derecho a esta deducción.

- Cuando la entidad pase a estar admitida a negociación en algún mercado organizado durante los años de tenencia de la acción o participación por el contribuyente.

- Cuando la entidad no cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la actividad económica. En particular, cuando ejerza una actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en alguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

- Cuando se transmitan las acciones o participaciones sin haber permanecido en el patrimonio del contribuyente por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

- Cuando la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, supere, durante cualquier día de los años naturales de tenencia de la participación, el 40 por ciento del 100 social de la entidad o de sus derechos de voto.

El contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas más los intereses de demora correspondientes.

3. Deducciones generales de ejercicios anteriores por inversión empresarial

Cuando en un ejercicio posterior a aquél en que se hubiesen aplicado las deducciones por inversión empresarial, se produzca el incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para consolidar el derecho a dichas deducciones, la regularización deberá realizarla el propio contribuyente en la declaración del ejercicio en que haya tenido lugar el incumplimiento, sumando a la cuota líquida del impuesto, en los términos comentados en los dos primeros puntos anteriores, el importe de las deducciones practicadas cuyo derecho se hubiese perdido por esta causa, más los intereses de demora correspondientes al período durante el cual se haya disfrutado de la deducción.

4. Deducciones por donaciones de bienes u obras de arte acogidas a la Ley 30/1994 o a la Ley 49/2002

La pérdida del derecho a la deducción correspondiente por la realización de donaciones de bienes u obras de arte en favor de fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, o en el ámbito de aplicación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, puede producirse como consecuencia de la revocación de dichas donaciones.

5. Deducciones por inversiones o gastos en bienes de interés cultural y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y del Patrimonio Mundial

La pérdida del derecho a deducciones practicadas en ejercicios anteriores por los citados conceptos puede producirse por el incumplimiento del requisito de permanencia de los bienes del Patrimonio Histórico Español en el patrimonio del adquirente durante un plazo de cuatro años. [7]

[7] Véase, dentro del Capítulo 16, la página 606, en la que se recoge el período de permanencia de estos bienes en el patrimonio de su titular.

6. Deducciones por cuenta ahorro-empresa

Hasta el 31 de diciembre de 2014 era deducible el 15 por 100 de las cantidades depositadas en el período impositivo en la denominada "cuenta ahorro-empresa", destinada a constituir una sociedad Nueva Empresa regulada en el capítulo XII de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (8) cuando se cumplían determinados requisitos y circunstancias, con un límite de la base de deducción de 9.000 euros anuales.

A partir de 1 de enero de 2015 dicha deducción quedó suprimida.

No obstante, respecto a las deducciones ya practicadas por las cantidades depositadas en cuentas ahorro-empresa en ejercicios anteriores al 2015, **se perderá el derecho a las mismas en los siguientes supuestos:**

a) Cuando el contribuyente haya dispuesto de cantidades depositadas en la cuenta ahorro-empresa para fines diferentes de la constitución de su primera sociedad Nueva Empresa. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando hubieran transcurrido 4 años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya inscrito en el Registro Mercantil la sociedad Nueva Empresa.

c) Cuando se hubieran transmitido inter vivos las participaciones dentro de los 2 años siguientes al inicio de la actividad.

d) Cuando la sociedad Nueva Empresa no cumpliera las condiciones que determinaban el derecho a esta deducción. (9)

Cálculo de los intereses de demora (Art. 26 Ley General Tributaria)

Cuestiones generales

Cuando las deducciones que proceda regularizar en la declaración correspondiente al presente ejercicio se hubieran practicado en declaraciones de diferentes ejercicios, los intereses de demora deberán determinarse por separado respecto de las cantidades deducidas en cada declaración, trasladando posteriormente la suma a la casilla que corresponda de las reflejadas en la página 16 de la declaración con los números ***[0573], [0576], [0578]*** y ***[0581].***

- **Si las declaraciones en que se hubieran practicado las mencionadas deducciones resultaron a ingresar**, los intereses de demora correspondientes a las cantidades deducidas en cada una de ellas se determinarán en función del tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio de que se trate y la fecha en que se presente la declaración del ejercicio 2018.
- **Si como resultado de la declaración en la que se practicaron las deducciones que ahora se restituyen se obtuvo una devolución**, el período de demora se computará desde el día siguiente a la fecha en que ésta se hubiera percibido hasta la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2018.

A efectos del cálculo de los intereses de demora, las fechas de vencimiento de los plazos de presentación de las declaraciones positivas de los últimos ejercicios anteriores al 2018 y los tipos de interés de demora vigentes en cada uno de dichos ejercicios de acuerdo con lo esta-

(8) La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada fue derogada por la disposición derogatoria única.3º del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE del 3).

(9) Para las condiciones que determinaban el derecho a esta deducción véase el artículo 68.6 de la Ley del IRPF, en la redacción en vigor hasta 31 de diciembre de 2014.

blecido en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado son los que se recogen en los cuadros siguiente:

Vencimiento del plazo de presentación de las declaraciones a ingresar

Ejercicio	Fecha
1993	20-06-1994
1994	20-06-1995
1995	20-06-1996
1996	20-06-1997
1997	22-06-1998
1998	21-06-1999
1999	20-06-2000
2000	20-06-2001
2001	01-07-2002
2002	30-06-2003
2003	01-07-2004
2004	30-06-2005
2005	30-06-2006
2006	02-07-2007
2007	30-06-2008
2008	30-06-2009
2009	30-06-2010
2010	30-06-2011
2011	02-07-2012
2012	01-07-2013
2013	30-06-2014
2014	30-06-2015
2015	30-06-2016
2016	30-06-2017
2017	02-07-2018

Tipos de intereses de demora vigentes en cada uno de los ejercicios que se indican

Ejercicio	Tipo vigente
1994	11,00
1995	11,00
1996	11,00
1997	9,50
1998	7,50
1999	5,50
2000	5,50
2001	6,50
2002	5,50
2003	5,50
2004	4,75
2005	5,00
2006	5,00
2007	6,25
2008	7,00
2009 (hasta el 31 de marzo)	7,00
2009 (desde el 1 de abril)	5,00
2010	5,00
2011	5,00
2012	5,00
2013	5,00
2014	5,00
2015	4,375
2016	3,75
2017	3,75
2018	3,75
2019	3,75

Reglas de cálculo

Los intereses se calcularán aplicando al importe de la deducción indebida el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los ejercicios comprendidos entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio en que se efectuó la deducción indebida (o, en su caso, desde el día siguiente a la fecha en que se obtuvo la devolución) y la fecha en que se presente la declaración correspondiente al ejercicio 2018.

La suma de los intereses de demora correspondientes a cada uno de dichos ejercicios determinará el importe total de los intereses de demora correspondientes a la deducción indebida.

En la determinación de los intereses de demora pueden distinguirse, a estos efectos, tres períodos:

- **Período inicial**, que comprenderá el número de días transcurrido desde el siguiente al que finalizó el plazo de declaración correspondiente al ejercicio en que se practicó la deducción que ahora se restituye (o, en su caso, desde el día siguiente a la fecha en que se obtuvo la devolución) y el día 31 de diciembre de dicho año.

  La determinación del importe de los intereses de demora correspondientes a este período puede realizarse utilizando la siguiente fórmula de cálculo:

$$\text{Intereses demora período inicial} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{\text{tipo de interés}}{100} \times \frac{\text{período (nº de días)}}{365 \text{ o } 366}$$

Como **tipo de interés** se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en el ejercicio al que corresponda el período inicial.

- Período intermedio, que comprenderá cada uno de los años completos siguientes al período inicial, hasta el 31 de diciembre de 2018.

La determinación de los intereses de demora correspondientes a cada uno de los años naturales comprendidos en este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intereses demora de cada año} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{\text{tipo de interés}}{100}$$

Como **tipo de interés** se tomará, expresado en tanto por 100, el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los años integrantes de este período.

No obstante, dado que en los ejercicios 1994, 1995 y 1996 estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (11 por 100), los intereses correspondientes a aquellos de dichos ejercicios que formen parte del período intermedio, podrán determinarse de forma global, multiplicando el mencionado tipo de interés de demora por el número de dichos años que integren el referido período. Esta misma regla podrá aplicarse en los ejercicios 1999 y 2000 para los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5,5 por 100); para los ejercicios 2002 y 2003 en los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5,5 por 100); para los ejercicios 2005 y 2006 en los que estuvo vigente el mismo tipo de interés de demora (5 por 100) y para los ejercicios 2008 y 2009 (hasta el 31 de marzo de 2009) en los que el tipo de interés de demora fue del 7 por 100. A partir del 1 de abril de 2009 hasta 31 de diciembre de 2014 el tipo de interés de demora es del 5 por 100. El interés de demora establecido para el año 2015 fue el 4,375 por 100 y para 2016 , 2017 y 2018 el 3,75 por 100.

- Período final, que es el comprendido entre el 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del ejercicio 2018.

La determinación de los intereses correspondientes a este período puede realizarse mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intereses demora período final} = \text{Importe de la deducción} \times \frac{3{,}75}{100} \times \frac{T_{19}}{365}$$

T19 representa el número de días del período de demora comprendido en el año 2019, es decir, los transcurridos entre el 1 de enero y la fecha de presentación de la declaración del ejercicio 2018.

Nota: Para 2019 se aplica el tipo de interés de demora del 3,75 por 100 hasta que se apruebe y entre en vigor la Ley de Presupuesto Generales del Estado para 2019 que puede establecer un nuevo tipo de interés.

Ejemplo:

Don R.I.T. para la comprar una vivienda de nueva construcción sobre plano suscribió el 28 de noviembre de 2012 un contrato privado de compraventa con la promotora "ZZ" en el que se establecía el siguiente calendario de pagos: Un primer pago a cuenta de 9.000 euros a la fecha de firma del contrato privado y 3 pagos anuales de 6.000 euros, siendo el último vencimiento el 5 de noviembre de 2015 y el resto 173.000 euros a la entrega de la vivienda en octubre de 2016 mediante la suscripción de un préstamo hipotecario.

Finalizadas las obras se firmó la escritura pública de compraventa el 14 de octubre de 2016 y en noviembre de dicho año don R.I.T se traslada a la misma. No obstante, por motivos económicos el 1 de febrero de 2018 procede a su alquiler incumpliendo el requisito de que dicha vivienda constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años y, en consecuencia, perdiendo el derecho a las deducciones practicadas.

Las cantidades invertidas y las deducciones practicadas han sido:

Año	Cantidades invertidas	Deducciones practicadas
2012	9.000 euros	1.350 euros (15%)
2013	6.000 euros	900 euros (15%)
2014	6.000 euros	900 euros (15%)
2015	6.000 euros	900 euros (15%)
2016	9.040 euros	1.356 euros (15%)
2017	9.040 euros	1.356 euros (15%)

¿En qué cantidad deberá incrementar la cuota líquida estatal y autonómica de la declaración de 2018, si dicha declaración se presenta e ingresa el día 1 de julio de 2019 y, en relación a las declaraciones en las practicó la deducción, la del ejercicio 2012 resultó a devolver y dicha devolución se produjo el día 29 de noviembre de 2013, mientras que las de los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 fueron positivas?

Solución:

1. Importe de las deducciones indebidas.

El contribuyente ha incumplido el requisito de que la vivienda constituya su residencia habitual durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

Por consiguiente, el importe de las deducciones que procede reintegrar es:

Deducción practicada en la declaración de 2012:	1.350,00
Deducción practicada en la declaración de 2013:	900,00
Deducción practicada en la declaración de 2014:	900,00
Deducción practicada en la declaración de 2015:	900,00
Deducción practicada en la declaración de 2016:	1.356,00
Deducción practicada en la declaración de 2017:	1.356,00
Total	6.762,00

Del total de las deducciones indebidas:

- La suma de los importes de la deducciones practicadas en las declaraciones de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 correspondientes al tramo estatal (50% s/6.762,00 = 3.381,00) incrementará la cuota líquida estatal,
- La suma de los importes de la deducciones practicadas en las declaraciones de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 correspondientes al tramo autonómico (50% s/6.762,00 = 3.381,00) incrementará la cuota líquida autonómica.

A estas cantidades habrá que añadir los correspondientes intereses de demora, calculados por separado para las cantidades deducidas en cada uno de los ejercicios.

2. Importe de los intereses de demora.

Advertencia: Para el cálculo de los intereses de demora del periodo comprendido 01-01-19 al 01-07-19 se ha aplicado el 3,75 por 100, que es el tipo de interés que estará vigente hasta que se apruebe y entre en vigor la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, lo que a fecha de cierre de esta edición impresa todavía no se ha producido.

2.1 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2012 (1.350 euros).

* Período inicial: del 30-11-13 al 31-12-13.

Considerando que el día siguiente a la fecha en que se produjo la devolución fue el día 30 de noviembre de 2014 y que el tipo de interés de demora vigente en dicha fecha era el 5 por 100, resulta:

- Duración del período inicial (del 30-11-13 al 31-12-13) .... 32 días
- Intereses de demora: (1.350 x 5 ÷ 100) x 32 ÷ 365 5,92

* Período intermedio: del 01-01-14 al 31-12-18 (1.826 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2014 y 31 de diciembre de 2017. El tipo de interés de demora vigente en el año 2014 era el 5 por 100, en el 2015 era el 4,375 por 100 y en el 2016, 2017 y 2018, el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2014: (1.350 x 5 ÷ 100) 67,50
- Intereses de demora año 2015: (1.350 x 4,375 ÷ 100) 59,06
- Intereses de demora año 2016: (1.350 x 3,75 ÷ 100) 50,63
- Intereses de demora año 2017: (1.350 x 3,75 ÷ 100) 50,63
- Intereses de demora año 2018: (1.350 x 3,75 ÷ 100) 50,63

Solución (continuación):

* Período final: del 01-01-19 al 01-07-19

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2018, en este caso, el 1 de julio de 2019. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 3,75 por 100.

- Días transcurridos en 2019 (del 01-01-19 al 01-07-19)............................ 183 días
- Intereses de demora: (1.350 x 3,750 ÷ 100) x 183 ÷ 365 25,38

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2012.

5,92 + 67,50 + 59,06 + 50,63 + 50,63 + 50,63 + 25,38 = 309,75 euros

2.2 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2013 (900 euros).

* Período inicial: del 01-07-14 al 31-12-14

Es el período comprendido entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2013, que fue el 30 de junio de 2014 y el último día de dicho año. El tipo de interés vigente en este período era del 5 por 100.

- Duración del período inicial (del 01-07-14 al 31-12-14) .... 183 días
- Intereses de demora: (900 x 5 ÷ 100) x 183 ÷ 365 22,56

* Período intermedio: del 01-01-15 al 31-12-18 (1.461 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2015 y 31 de diciembre de 2018. El tipo de interés de demora vigente en el año 2015 era el 4,375 por 100. y en los años 2016, 2017 y 2018 el 3,75 por 100 Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2015: (900 x 4,375 ÷ 100) 39,38
- Intereses de demora año 2016: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75
- Intereses de demora año 2017: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75
- Intereses de demora año 2018: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75

* Período final: del 01-01-19 al 01-07-19

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2018, en este caso, el 1 de julio de 2019. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 3,75 por 100.

- Días transcurridos en 2019 (del 01-01-19 al 01-07-19)............................ 183 días
- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 183 ÷ 365 16,92

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2013.

22,56 + 39,38 + 33,75 + 33,75 + 33,75 + 16,92 =180,11 euros

2.3 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2014 (900 euros).

* Período inicial: del 01-07-15 al 31-12-15.

Es el período comprendido entre la fecha de vencimiento del plazo de declaración del ejercicio 2014, que fue el 30 de junio de 2015 y el último día de dicho año. El tipo de interés vigente en este período era del 4,375 por 100.

- Duración del período inicial (del 01-07-15 al 31-12-15) .... 183 días
- Intereses de demora: (900 x 4,375 ÷ 100) x 183 ÷ 365 19,74

* Período intermedio: del 01-01-16 al 31-12-18 (1.096 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2016 y 31 de diciembre de 2018. El tipo de interés de demora vigente en el año 2016, 2017 y 2018 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2016: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75
- Intereses de demora año 2017: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75
- Intereses de demora año 2018: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75

Solución (continuación):

* Período final: el 01-01-19 al 01-07-19

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2018, en este caso, el 1 de julio de 2019. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 3,75 por 100.

- Días transcurridos en 2019 (del 01-01-19 al 01-07-19)............................ 183 días
- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 183 ÷ 365 16,92

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2014.

19,74 + 33,75 + 33,75 + 33,75 + 16,92 = 137,91 euros

2.4 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2015 (900 euros).

* Período inicial: del 01-07-16 al 31-12-16 (183 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de julio de 2016 y 31 de diciembre de 2016. El tipo de interés de demora vigente en el año 2016 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2016: (900 x 3,75 ÷ 100) x 183 ÷ 366 16,87

* Período intermedio: del 01-01-17 al 31-12-18 (730 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2017 y 31 de diciembre de 2018. El tipo de interés de demora vigente en los años 2017 y 2018 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2017: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75
- Intereses de demora año 2018: (900 x 3,75 ÷ 100) 33,75

* Período final: el 01-01-19 al 01-07-19

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2018, en este caso, el 1 de julio de 2019. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 3,75 por 100.

- Días transcurridos en 2019 (del 01-01-19 al 01-07-19)............................ 183 días
- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 183 ÷ 365 16,92

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2015.

16,87 + 33,75 + 33,75 + 16,92 = 101,21 euros

2.5 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2016 (1.356 euros).

* Período inicial: del 01-07-17 al 31-13-17 (183 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de julio de 2017 y 31 de diciembre de 2017. El tipo de interés de demora vigente en el año 2017 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2017: (1.356 x 3,75 ÷ 100) x 183 ÷ 365 25,49

* Período intermedio: del 01-01-18 al 31-12-18 (365 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2018 y 31 de diciembre de 2018. El tipo de interés de demora vigente en el año 2018 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2018: (1.356 x 3,75 ÷ 100) 50,85

* Período final: el 01-01-19 al 01-07-19

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2018, en este caso, el 1 de julio de 2019. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 3,75 por 100.

- Días transcurridos en 2019 (del 01-01-19 al 01-07-19)............................ 183 días
- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 183 ÷ 365 16,92

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2016.

25,49 + 50,85 + 16,92 = 93,96 euros

Solución (continuación):

2.6 Intereses de demora correspondientes a la deducción indebida de 2017 (1.356 euros).

* Período inicial: del 01-07-18 al 31-12-18 (183 días)

Es el período comprendido entre el día 1 de julio de 2018 y 31 de diciembre de 2018. El tipo de interés de demora vigente en el año 2018 era el 3,750 por 100. Por lo tanto:

- Intereses de demora año 2018: (1.356 x 3,75 ÷ 100) x 183 ÷ 365 25,49

* Período final: el 01-01-19 al 01-07-19

Es el período comprendido entre el día 1 de enero de 2019 y el día de presentación de la declaración del IRPF del ejercicio 2018, en este caso, el 1 de julio de 2019. El tipo de interés de demora vigente en dicho período es el 3,75 por 100.

- Días transcurridos en 2019 (del 01-01-19 al 01-07-19)............................ 183 días
- Intereses de demora: (900 x 3,750 ÷ 100) x 183 ÷ 365 16,92

Intereses de demora totales correspondientes a la deducción del ejercicio 2016.

25,63 + 16,92 = 42,95 euros

2.7 Intereses de demora a computar en la declaración de 2018.

- Correspondientes a la deducción indebida de 2012 309,75
- Correspondientes a la deducción indebida de 2013 180,11
- Correspondientes a la deducción indebida de 2014 137,91
- Correspondientes a la deducción indebida de 2015 101,29
- Correspondientes a la deducción indebida de 2016 93,26
- Correspondientes a la deducción indebida de 2017 42,55
- Total intereses 864,87

El 50 por 100 de los intereses de demora correspondientes a los ejercicios 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017 incrementará la cuota líquida estatal (432,44 euros) y el 50 por 100 restante (432,44 euros) la cuota líquida autonómica o viceversa.

Deducciones de la cuota líquida total

Deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero (Art. 80 Ley IRPF)

Objeto de la deducción

Esta deducción tiene por objeto evitar que una renta obtenida en el extranjero por contribuyentes del IRPF esté sujeta a este impuesto en España y también a un impuesto de naturaleza análoga en el extranjero.

Régimen general de la deducción

En los supuestos en que, entre las rentas del contribuyente, figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, **se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:**

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes como consecuencia de la obtención de dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el **tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.**

A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, debe diferenciarse el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen así determinado se expresará con dos decimales.

Para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional a las rentas obtenidas en el extranjero que forman parte de la base liquidable del ahorro, el tipo medio efectivo (TME) correspondiente a la base liquidable del ahorro (sin descomposición alguna de esta base) se aplicará a la parte de la base liquidable del ahorro obtenida en el extranjero, diferenciando, en relación con esta última, según la renta obtenida en el extranjero sea un rendimiento o una ganancia de patrimonio.

En cambio, el tipo medio efectivo (TME) correspondiente a la base liquidable general se aplicará a la parte de la base liquidable general obtenida en el extranjero sin desglosar respecto a esta última entre rendimientos y ganancias.

- ***Importante:*** *cuando se obtengan rentas en el extranjero o a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional comentada, sin que resulte de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el artículo 22 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28).*

Ejemplo:

En la declaración de renta del ejercicio 2018 de don A.B.T., de 30 años de edad, soltero y residente en Málaga, figuran las siguientes magnitudes:

- Base imponible general 36.000
- Base imponible del ahorro 12.000

Dentro de la base imponible general, cuyos componentes son todos positivos, figuran 6.000 euros obtenidos en el extranjero, habiendo satisfecho el contribuyente en el país de obtención por un impuesto de naturaleza análoga al IRPF la cantidad de 1.100 euros.

De forma análoga, en la base imponible del ahorro, cuyos componentes son todos positivos se incluyen rendimientos netos de capital mobiliario por importe de 6.000 euros y una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un elemento patrimonial por importe de 6.000 euros y por la que ha satisfecho en el extranjero por un impuesto análogo al IRPF la cantidad de 1.080 euros.

Determinar la deducción por doble imposición internacional aplicable en la declaración del IRPF, ejercicio 2018, suponiendo que no existe convenio de doble imposición internacional entre España y el país de obtención de las rentas y que el contribuyente tiene derecho a una reducción de la base imponible general de 4.800 euros y a deducciones generales de la cuota por importe de 1.500 euros.

Solución:

Base imponible general	36.000,00
Reducciones de la base imponible general	**4.800,00**
Base liquidable general	**31.200,00**
Base imponible del ahorro y base liquidable del ahorro..	**12.000,00**
1. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general (31.200)	
Escala general del impuesto	
Hasta 20.200,00	2.112,75
Resto: 11.000,00 al 15%..	1.650,00
Cuota 1 resultante	3.762,75

Solución (continuación):

Escala autonómica del impuesto

Hasta 28.000,00	3.345,00
Resto: 3.200,00 al 16,5%	528,00
Cuota 2 resultante	3.873,00

2. Aplicación de las escalas de gravamen a la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar

Dado que el importe de la base liquidable general (31.200) es superior al del mínimo personal y familiar (5.550), éste forma parte en su integridad de la base liquidable general

Escala general: 5.550 al 9,50%	527,25
Cuota 3 resultante	527,25
Escala autonómica 5.550 al 10%	555,00
Cuota 4 resultante	555,00

3. Determinación de la cuota íntegra general, estatal y autonómica.

Cuota íntegra general estatal (Cuota 1 - Cuota 3): 3.762,75 – 527,25	3.235,50
Cuota íntegra general autonómica (Cuota 2 - Cuota 4): 3.873,00 – 555,00	3.318,00

4. Gravamen de la base liquidable del ahorro (12.000)

Gravamen estatal

Hasta 6.000 al 9,5%:	570,00
Resto 6.000 x 10,5%	630,00
Suma	1.200,00

Gravamen autonómico

Hasta 6.000 al 9,5%:	570,00
Resto 6.000 x 10,5%	630,00
Suma	1.200,00

5. Determinación de las cuotas íntegras

Cuota íntegra general (3.235,50 + 3.318,00)	6.553,50
Cuota íntegra del ahorro (1.200,00 + 1.200,00)	2.400,00
Cuota íntegra total (6.553,50 + 2.400,00)	8.953,50
Deducciones	1.500,00
Cuota líquida total	7.453,50

Deducción por doble imposición internacional (la menor de A o B)

A) Importe efectivo satisfecho en el extranjero

Por rendimientos	1.100,00
Por ganancia patrimonial	1.080,00

B) Resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen, general y del ahorro, a la parte de base liquidable, general y del ahorro, gravada en el extranjero.

Tipo medio efectivo de gravamen general **(1)**

[7.453,50 x (6.553,50 ÷ 8.953,50)] ÷ 31.200 x 100 = 17,48%

Tipo de gravamen del ahorro: **(2)**

[7.453,50 x (2.400,00 ÷ 8.953,50)] ÷ 12.000 x 100 = 16,65%

Parte de base liquidable general gravada en el extranjero **(3)**

(31.200 x 6.000) ÷ 36.000	5.200,00
Parte de base liquidable del ahorro gravada en el extranjero **(4)**	6.000,00

Solución (continuación):

Impuesto soportado en España

Parte de la base liquidable general (5.200 x 17,48%)	908,96
Parte de la base liquidable del ahorro (6.000 x 16,65%)	999,00

Importe de la deducción por doble imposición internacional [la menor de A) o B)]

Por rendimientos (908,96) + Por ganancia patrimonial (999,00)	1.907,96

Notas al ejemplo:

(1) El tipo de gravamen general se determina mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota líquida total x (cuota íntegra general / cuota íntegra total)}}{\text{Base liquidable general}}$$

(2) El tipo de gravamen del ahorro se determina mediante la siguiente operación:

$$\frac{\text{Cuota líquida total x (cuota íntegra del ahorro / cuota íntegra total)}}{\text{Base liquidable del ahorro}}$$

(3) La parte de base liquidable general gravada en el extranjero se determina aplicando la reducción que proporcionalmente corresponde a los rendimientos obtenidos en el extranjero e integrados en la base liquidable. Dicha operación puede representarse mediante la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{(Base liquidable general x rendimientos obtenidos en el extranjero)}}{\text{Componentes positivos de la base imponible general}}$$

(4) Dado que en el presente ejemplo todos los componentes de la base liquidable del ahorro son positivos, la parte de base liquidable del ahorro gravada en el extranjero coincide con el importe obtenido en el extranjero, al no ser aplicable a la base liquidable del ahorro minoración alguna, puesto que el mínimo personal forma parte en su totalidad de la base imponible general y sobre la misma no se ha aplicado ninguna reducción.

Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional (Art. 91.10 Ley IRPF)

En los supuestos en que proceda la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, será deducible por este concepto el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

La deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

- ***Importante:*** *en ningún caso, podrán deducirse los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales.*

Deducción por doble imposición en los supuestos de imputaciones de rentas por la cesión de derechos de imagen (Art. 92.4 Ley IRPF)

En los supuestos de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (10), los impuestos que pueden deducir por este concepto los declarantes que hayan incluido las rentas derivadas de dicha cesión son los siguientes:

a) El impuesto personal pagado, en España o en el extranjero, por la persona o entidad primera cesionaria de los derechos de imagen en la parte que corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que haya sido objeto de inclusión en el presente ejercicio.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en su base imponible por el declarante.

c) El impuesto personal de naturaleza análoga al impuesto sobre la renta satisfecho por la persona física titular de la imagen en el extranjero o en España como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que corresponda a la contraprestación obtenida como consecuencia de la primera cesión de los derechos de imagen a la cesionaria.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en que se realizó la inclusión.

- ***Importante:*** *en ningún caso, se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales*

Límite máximo.

El importe de estas deducciones no podrá exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la imputación de renta por la cesión de derechos de imagen incluida en la base imponible.

Retenciones deducibles correspondientes a rendimientos bonificados

Los beneficios procedentes del Impuesto sobre las Rentas del Capital reconocidos a las sociedades concesionarias de autopistas de peaje y a las restantes entidades a que se refiere la **disposición transitoria sexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28**), continúan aplicándose en la actualidad de acuerdo con las normas del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Dado que el tipo de gravamen aplicable sobre los intereses en el Impuesto sobre las Rentas del Capital era el 24 por 100 y que la bonificación otorgada ascendía al 95 por 100, el contribuyente perceptor de este tipo de rendimientos únicamente soporta una retención efectiva del 1,2 por 100 (24 x 5%). Sin embargo, el importe total de la bonificación que asciende al 22,8 por 100 (24 x 95%) también resulta deducible por aplicación del beneficio fiscal que transitoriamente sigue siendo aplicable. Ahora bien, esta última cuantía opera como una deducción de cuota sin generar derecho a devolución, por cuanto este derecho deriva de las cantidades efectivamente retenidas.

En consecuencia, en la casilla ***[0591]*** de la página 17 del modelo de declaración, se hará constar el importe de las retenciones no practicadas efectivamente que, no obstante, tiene la consi-

(10) Las condiciones y requisitos de la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen se comentan en el Capítulo 10, páginas 356 y ss.

deración de fiscalmente deducibles de la cuota, consignándose las retenciones efectivamente soportadas en la casilla correspondiente a las mismas.

Cuota resultante de la autoliquidación

La cuota resultante de la autoliquidación es el resultado de aplicar sobre la cuota líquida total o, en su caso, sobre la cuota líquida total incrementada las deducciones por doble imposición internacional, por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, por doble imposición por la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, así como las retenciones reducibles correspondientes a rendimientos bonificados.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del IRPF, el exceso de pagos a cuenta respecto de la cuota resultante de la liquidación determinará la devolución derivada de la normativa del IRPF que, en cada caso, proceda efectuar.

- ***Importante:*** *la cuota resultante de la autoliquidación habrá de resultar una cantidad positiva o cero.*

Cuota diferencial

(Art. 79 Ley IRPF)

De la cuota resultante de la autoliquidación se deducirá el importe de los pagos a cuenta correspondientes al ejercicio 2018 (retenciones e ingresos a cuenta, pagos fraccionados y, en su caso, las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha consideración por cambio de residencia), obteniéndose la **cuota diferencial**.

Retenciones e ingresos a cuenta

Las retenciones e ingresos a cuenta pueden provenir de las siguientes clases de rentas:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital mobiliario.
- Por arrendamientos de inmuebles urbanos (constituya o no actividad económica).
- Por rendimientos derivados de actividades económicas (salvo arrendamientos de inmuebles urbanos).
- Por aplicación del régimen especial de atribución de rentas.
- Por imputaciones de agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas.
- Por imputaciones de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen.
- Por ganancias patrimoniales, incluidos premios y derechos de suscripción.

Las personas y entidades obligadas a retener o a ingresar a cuenta están obligadas a expedir, en favor del contribuyente, certificación acreditativa de la retención practicada o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que hayan sido incluidos en el correspondiente resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF. [11]

---

(11) Véase la Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de 15 de diciembre de 1999 (BOE del 22), así como la Resolución 3/2001, de 22 de octubre, del citado Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (BOE del 31).

La certificación con los requisitos anteriormente mencionados, deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Art. 108.3 Reglamento IRPF).

Pagos fraccionados

Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, deducirán los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2018, según conste en los modelos 130 o 131 presentados.

Cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes satisfechas por contribuyentes que han adquirido dicha condición por cambio de residencia

Las personas físicas que en el ejercicio 2018 hayan adquirido la condición de contribuyentes del IRPF, por haber pasado a tener su residencia habitual en territorio español a efectos de este impuesto, podrán deducir el importe que, en su caso, hubieran satisfecho en concepto de cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, siempre que se trate de cuotas de este impuesto devengadas en el ejercicio 2018.

Las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que, en su caso, hubieran sido practicadas durante el ejercicio 2018, tendrán para estos contribuyentes la consideración de pagos a cuenta del IRPF, por lo que el importe de las mismas se incluirá entre las retenciones e ingresos a cuenta que corresponda, atendiendo a la naturaleza de las rentas sobre la que se practicaron.

Retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de la Directiva 2003/48/CE del Consejo devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2017

Tienen la consideración de pagos a cuenta del IRPF las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2017. (12)

(12) Véase el artículo 99.11 de la Ley del IRPF. La Directiva 2003/48/CE del Consejo establecía un doble sistema de tributación de las rentas del ahorro: el intercambio de información y la retención en la fuente.

Este último sistema era seguido por Luxemburgo y Austria a la fecha de adopción del acuerdo por el que entró en vigor la nueva Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo, de 10 de noviembre de 2015 que deroga la Directiva 2003/48/CE del Consejo. A esos países se deben añadir otros países no comunitarios como la Confederación Suiza, el Principado de Liechtenstein, la República de San Marino, el Principado de Mónaco, el Principado de Andorra con los que se firmaron acuerdos en los que se establecían medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE.

Con la entrada en vigor de la nueva directiva se establece un único sistema de intercambio de información para cuya adopción se estableció un periodo transitorio para los países que utilizaban el sistema de retención en la fuente (en concreto, para Austria, dentro de la Unión Europea y Suiza, Liechtenstein, San Marino, Mónaco y Andorra, fuera de la Unión Europea). Periodo que finalizó en 2017.

No obstante, en todos los acuerdos firmados con los países no pertenecientes a la Unión Europea se incluyen supuestos en los que todavía será de aplicación el sistema anterior de retención en la fuente a pesar de haber entrado en vigor el nuevo protocolo. Estos supuestos estan vinculados principalmente con obligaciones pendientes antes de la entrada en vigor del sistema de intercambio de información.

Resultado de la declaración

La cuota diferencial, como regla general, constituye el resultado de la declaración. Sin embargo, en aquellos supuestos en que el contribuyente tenga derecho a la deducción por maternidad establecida en el artículo 81 de la Ley del IRPF, o a las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo previstas en el artículo 81 bis de la Ley del IRPF, el resultado de la declaración vendrá determinado por las siguientes operaciones que se indican:

(±)	Cuota diferencial
(–)	Deducción por maternidad e incremento por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados
(–)	Deducción por descendientes con discapacidad a cargo
(–)	Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo
(–)	Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo
(–)	Deducción por familia numerosa
(–)	Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por maternidad
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por descendientes con discapacidad a cargo
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por familia numerosa
(+)	Importe del abono anticipado de la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos
(=)	**Resultado de la declaración (a ingresar o a devolver)**

Si el resultado de la declaración es una cantidad positiva, no olvide ingresar su importe, bien sea la totalidad o el primer plazo, dentro del período comprendido entre los días 2 de abril y 1 de julio de 2019, ambos inclusive.

Si el resultado de la declaración es una cantidad negativa, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de la cantidad que resulte a su favor, solicitud que debe efectuarse en el documento de ingreso o devolución modelo 100.

El importe de la devolución no podrá exceder de la suma de la cantidad reflejada en la casilla ***[0609]*** en concepto de pagos a cuenta más la suma, de ser positiva, de la diferencia entre las cantidades reflejadas en las casillas ***[0611], [0612] y [0613]*** relativas a la deducción por maternidad, de las casillas ***[0623]*** y ***[0624]*** en la deducción por descendientes con discapacidad a cargo; de las casillas ***[0636] y [0637]*** en la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo y, de las casillas ***[0645]*** y ***[0646]*** en la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad; de las casillas ***[0660]*** y ***[0661]*** en la deducción por familia numerosa y, por último de las casillas ***[0662]*** y ***[0663]*** en la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

Deducción por maternidad e incremento adicional por gastos de custodia (Arts. 81 Ley IRPF y 60 Reglamento)

1. Deducción por maternidad

Beneficiarios de la deducción

El artículo 81 de la Ley del IRPF regula la deducción por maternidad que minora la cuota diferencial del IRPF y que podrán aplicar las siguientes personas:

a) Las mujeres con hijos menores de tres años en las que concurran las siguientes circunstancias:

- **Que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes** por los hijos a que se refiere esta deducción. (13)
- **Que realicen una actividad por cuenta propia o ajena.**
- **Que estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad**.

• ***Importante:*** *la deducción por maternidad es incompatible con la prestación o subsidio por desempleo o con las situaciones de excedencia voluntaria.*

b) En caso de fallecimiento de la madre o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumplan los requisitos comentados en la letra a) anterior.

En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la deducción por maternidad respecto del **mismo tutelado o acogido o menor bajo su guarda y custodia para la convivencia preadoptiva o por resolución judicial**, su importe deberá repartirse entre ellos por partes iguales.

▪ ***Importante:*** *con la única excepción de los supuestos señalados en la letra b) anterior, la deducción por maternidad corresponde íntegra y exclusivamente a la madre, siempre que cumpla los requisitos indicados para tener derecho a la misma. En consecuencia, en ningún caso distinto de los mencionados será admisible la aplicación de la deducción por parte del padre ni tampoco el reparto o prorrateo de la misma entre el padre y la madre.*

Hijos que dan derecho a la aplicación de la deducción

a) Los hijos por naturaleza, desde el mes de su nacimiento hasta el mes anterior a aquél en que cumplan los tres años de edad, ambos inclusive.

b) Los hijos adoptados y los menores vinculados al contribuyente por razón de tutela o acogimiento, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva **o, fuera de los casos anteriores, los vinculados al contribuyente por resolución judicial que le atribuya su guarda y custodia**.

En los supuestos de adopción o acogimiento o de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

---

(13) Los requisitos para la aplicación del mínimo por descendientes se comentan en las páginas 502 y s.

Cuando tenga lugar la **adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento**, **de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva** o cuando se produzca un cambio en la situación del acogimiento, la deducción se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de tres años anteriormente citado.

En los casos de tutela, el tutor tendrá derecho al importe de la deducción que corresponda al tiempo que reste hasta que el tutelado alcance los tres años de edad.

Cuantía y límites de la deducción

Cuantía de la deducción

- El importe de la deducción por maternidad correspondiente a cada hijo que otorgue derecho a la misma es de **100 euros por cada mes** del período impositivo **en que concurran de forma simultánea los requisitos** anteriormente comentados.
- La determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes. En consecuencia, en caso de hijos por naturaleza se computará por entero el mes de nacimiento, sin que se compute el mes en que el hijo cumpla los tres años de edad.
- Por lo que respecta al requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad, éste se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

Límite de la deducción

El importe de la deducción por maternidad por cada hijo que otorgue derecho a la misma **no podrá superar** ninguna de las dos cantidades que a continuación se señalan:

a) Hasta **1.200 euros anuales.**

b) **El importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades** devengadas en cada período impositivo posterior al nacimiento, adopción o acogimiento.

A estos efectos, se computarán las cotizaciones y cuotas correspondientes a los meses en que el hijo genere derecho a deducción y en los que se cumplan todos los requisitos para aplicarla.

El cómputo se efectuará por los importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder por la situación personal del afiliado o mutualista e incluyendo en dicho importe íntegro las cuotas correspondientes al trabajador y al empleador.

Abono anticipado de la deducción por maternidad

- ***Importante:*** *téngase en cuenta que sólo podrá solicitarse el abono anticipado del importe que corresponda a la deducción por maternidad sin incluir el incremento adicional por gastos de custodia que se examina en el apartado 2.*

Los **contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción** por maternidad **pueden solicitar** a la Agencia Estatal de Administración Tributaria **su abono de forma anticipada** por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes, en el Régimen general o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por 100 de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

La solicitud del abono anticipado de la deducción debe ajustarse al modelo 140 aprobado por la Orden EHA/394/2011, de 21 de febrero (BOE del 28). Conforme a la citada Orden, una vez efectuada la solicitud, no es preciso reiterarla durante el período de tiempo a que se tenga derecho al abono anticipado de la deducción, salvo que se comunique el alta de nuevos hijos.

También debe utilizarse el modelo 140 para comunicar el incumplimiento de los requisitos establecidos para la percepción del abono anticipado, así como para la comunicación de las siguientes variaciones:

a) Fallecimiento del beneficiario con derecho al abono anticipado de la deducción.

b) Baja del beneficiario en la Seguridad Social o Mutualidad.

c) Cambio de residencia del beneficiario al extranjero o del resto del territorio español a los Territorios Históricos del País Vasco o a la Comunidad Foral de Navarra.

d) Renuncia del beneficiario al cobro anticipado de la deducción.

e) Cambio de régimen de la Seguridad Social o Mutualidad del beneficiario.

f) Baja de alguno de los hijos, a efectos de la deducción, por fallecimiento, por cese de la convivencia, por pérdida de la guarda y custodia, por obtener rentas superiores a 8.000 euros, o por obtener rentas que determinen la obligación de presentar declaración por el IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

2. Incremento adicional por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados

Desde el 1 de enero de 2018, el importe de la deducción por maternidad se podrá incrementar hasta en **1.000 euros adicionales** cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

- ***Importante:*** *a diferencia de la deducción general por maternidad los contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento adicional por gastos de custodia no pueden solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada sino que deberán solicitar el incremento que corresponda directamente en la declaración del IRPF.*

Requisitos y condiciones para aplicar el incremento adicional

- Se deben cumplir los requisitos anteriormente comentados sobre beneficiarios e hijos que dan derecho a la deducción por maternidad.
- Además es necesario que el contribuyente haya satisfecho en el período impositivo **gastos de custodia del hijo menor de tres años.**

Se consideran gastos de custodia las cantidades satisfechas por el contribuyente que cumplan **las siguientes condiciones:**

a) Que sean satisfechas a guarderías o centros de educación infantil autorizados. [14]

El término "autorizados" debe entenderse exigible tanto a centros de educación infantil, como a guarderías.

b) Que se abonen los siguientes conceptos:

- la preinscripción y matrícula de menores de 3 años,
- la asistencia, en horario general y ampliado, y
- la alimentación

c) Que su abono corresponda a gastos que se hayan producido por meses completos.

d) Que no tengan para el contribuyente la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3. b) o d) de la Ley del IRPF, es decir, por:

- La contratación directa o indirectamente por empresas o empleadores del servicio de primer ciclo de educación infantil para los hijos de sus trabajadores en guarderías o centros de educación infantil autorizados [Art, 42.3.b) Ley IRPF].

- La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado [Art. 42.3.d) Ley IRPF]

Especialidad: aplicación del incremento hasta que el hijo comience el segundo ciclo de educación infantil

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

Cuantía del incremento adicional

- El incremento de la deducción podrá ser de **hasta 83,33 euros por cada mes** del período impositivo **en que concurran de forma simultánea los requisitos** anteriormente comentados sobre beneficiarios, hijos que dan derecho a la deducción y gastos de custodia.
- A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del incremento se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª La determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su situación el **último día de cada mes.**

▪ ***Importante:*** *No obstante, en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el número de meses de dicho ejercicio se ampliará, en caso de cumplimiento del resto de requisitos, a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.*

---

(14) El artículo 69.9 del Reglamento del IRPF establece la declaración informativa que tienen que presentar las guarderías o centros de educación infantil autorizado sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción. Véase también la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre,por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE del 27).

2.ª El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

3.ª Los meses a tomar en consideración serán exclusivamente aquéllos en los que los gastos abonados se efectúen por mes completo.

A estos efectos, se entenderán incluidos los meses contratados por completo aun cuando parte de los mismos tengan el carácter de no lectivos.

- En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación del incremento respecto del mismo acogido o tutelado, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Límites de la deducción

El incremento de la deducción por cada hijo que otorgue derecho a la misma **no podrá superar** para cada hijo ninguno de los dos límites que a continuación se señalan:

a) **1.000 euros anuales.**

b) **La menor** de las siguientes cantidades:

- **Las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades** de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento.

  A efectos del cálculo del límite de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

- **El importe anual total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período** a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos.

  A efectos de determinar el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor o acogedor.

Aplicación de la deducción en la declaración del IRPF

La deducción por maternidad minora la cuota diferencial, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa.

En consecuencia, el importe de la deducción deberá hacerse constar en la declaración del ejercicio en el apartado correspondiente a "Cuota diferencial y resultado de la declaración", casilla ***[0611]*** de la página 17 del modelo de declaración.

Los contribuyentes a quienes, por haberlo solicitado en su momento, la Agencia Tributaria hubiera satisfecho cantidades mensuales en concepto de abono anticipado de la deducción por maternidad, deberán consignar en la casilla ***[0612]*** de la página 17 de la declaración la suma de dichas cantidades que correspondan al ejercicio 2018.

- ***Importante:*** *no serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.*

Por último aquellos contribuyentes con derecho al incremento de la deducción por gastos en guarderias o centros de educación infantil autorizados deberán hacer constar el importe que corresponda en la casilla ***[0613]*** de la página 17 del modelo de declaración.

Ejemplo:

Doña P.C.A. ha estado dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social durante todo el año 2018, ascendiendo a 1.800 euros (150/mes) los importes íntegros de las cotizaciones y cuotas anuales devengadas al citado Régimen.

Doña P.C.A. tiene dos hijos, el mayor, nacido el 31 de enero de 2016, y el menor, nacido el 13 de agosto de 2018.

El hijo mayor ha estado matriculado durante el ejercicio en el centro de educación infantil autorizado ZZ siendo los gastos satisfechas por los servicios prestados por ésta los siguientes:

300 euros por la matricula

4.250 euros [importe que corresponden a los meses completos de enero a junio, ambos inclusive, octubre y noviembre (500 euros/mes) y a 15 días de mes julio (250 euros)].

En relación a dichos gastos se solicitó y obtuvo para el ejercicio 2018 de la Comunidad Autónoma una beca por el concepto de cheque guardería que alcanzó los 1.000 euros, que fueron abonadas directamente a la guardería por la Consejería de Educación.

Asimismo, la empresa donde trabaja Doña P.C.A ha pagado también directamente a la guardería la cantidad de 1.500 euros, como retribución en especie exenta para su trabajadora.

El resto del importe ha sido satisfecho al 50 por 100 por cada progenitor.

Determinar el importe de la deducción por maternidad y el incremento adicional por gastos de guardería correspondiente al ejercicio 2018 y calcular el resultado de su declaración, sabiendo que la cuota diferencial de la misma asciende a 1.500 euros y que la contribuyente no ha solicitado el pago anticipado de la deducción por maternidad.

Solución:

A. Importe de la deducción por maternidad

Deducción correspondiente al hijo mayor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción (12 meses x 100,00 euros) 1.200,00
- Límite de la deducción por hijo (1.200 euros) **(1)**

Deducción correspondiente al hijo menor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 5 meses
- Importe de la deducción (5 meses x 100 euros) 500,00
- Límite de la deducción por hijo (500 euros) **(2)**

Importe total (1.200 + 500).. 1.700,00

B. Incremento adicional por gastos de custodia

Incremento adicional correspondiente al hijo mayor:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 8 meses
- Importe del incremento (1.000 euros÷12 meses x 8 meses) **(3)**..................... 666,64
- Límite del incremento (666,64 euros) **(4)**
  - a) Gastos de custodia (2.050 euros) **(5)**
  - b) Cuotas Seguridad Social (1.800 euros)

C. Resultado de la declaración

Cuota diferencial.. 1.500,00

Deducción por maternidad

Importe de la deducción (1.200,00 + 500,00) 1.700,00

Incremento por gastos en guarderías (666,64) 666,64

Resultado de la declaración (1.500 – 1.700 – 666,64) .... –866,64

Solución (continuación):

(1) Prevalece el importe de 1.200 euros anuales por el primer hijo al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social en el ejercicio 2018 (1.800 euros).

(2) Prevalece el importe de 500 euros por segundo hijo, al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas en el ejercicio 2018 a la Seguridad Social con posterioridad al nacimiento (750 euros al tenerse en cuenta 5 meses).

(3) En el presente caso, el incremento adicional por gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados puede alcanzar hasta 1.000 euros anuales y se calculará proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos exigidos en el artículo 81.1 y 2 de la Ley del IRPF. Los meses a tomar en consideración son exclusivamente aquéllos en los que los gastos abonados se efectúen por mes completo. Por tanto en este caso solo se tienen en cuenta los 8 meses completos, excluyendo los 15 días de mes de julio, por lo que el calculó será: 1.000 euros÷12 meses x 8 meses = 666,64 euros

(4) El incremento de 666,64 euros no supera ninguno de los límites que se establecen. Ni el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social (1.800 euros) ni el importe total del gasto efectivo no subvencionado [2.050 euros; ver nº**(5)**] son superiores a dicha cantidad .

(5) De acuerdo con el artículo 81 de la Ley del IRPF y el artículo 60 del Reglamento del IRPF, el gasto total no subvencionado correspondiente a las cantidades totales anuales (por meses completos o incompletos) satisfechas a guarderías o centros de educación infantil autorizados por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, se minorará en las cantidades de dichos gastos que hayan sido satisfechas por las empresas empleadoras de los beneficiarios que tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de la Ley del IRPF.

Por tanto, en el presente caso los gastos de custodia serán

300 matricula + 4.000 (8 meses completos) + 250 (mes incompleto) – 1.000 (importe subvencionado) – 1.500 (retribución en especie exenta) = 2.050 euros

Precisión: aunque haya sido pagado por ambos progenitores al 50 por 100 se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor.

Deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo

(Art. 81 bis, disposición adicional cuadragésima segunda y disposición transitoria trigésima tercera Ley IRPF; art. 60 bis Reglamento)

Se establecen cinco deducciones destinadas a reducir la tributación de los contribuyentes con mayores cargas familiares, que minorarán la cuota diferencial de forma análoga a como lo hace la deducción por maternidad, esto es, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa y pudiendo solicitarse su abono anticipado. Estas deducciones son:

- Deducción por cada descendiente con discapacidad
- Deducción por cada ascendiente con discapacidad.
- Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.
- Deducción por familia numerosa.
- Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

▪ ***Novedad 2018:*** *a partir del 5 de julio de 2018, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 amplía las deducciones por personas con discapacidad a cargo al cónyuge no separado legalmente y se incrementa la deducción por familia numerosa en una cantidad adicional por cada uno de los hijos que formando parte de ésta exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial. Como estas deducciones entran en vigor a partir del mes siguiente a su publicación, para el ejercicio 2018 serían aplicables 5 meses, desde agosto a diciembre, ambos inclusive.*

Requisitos y otras condiciones para la aplicación de las deducciones

1. En general

Podrán aplicar estas deducciones los siguientes contribuyentes:

– Los que **realicen una actividad por cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de **alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad**.

– Los que perciban **prestaciones** contributivas y asistenciales **del sistema de protección del desempleo**.

En el supuesto de los desempleados, para tener derecho a aplicar las deducciones es necesario estar cobrando una prestación, contributiva o asistencial, del sistema de protección del desempleo. No siendo suficiente con estar inscrito como demandante de empleo.

– Los que perciban **pensiones** abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la **Seguridad Social** o por el Régimen de **Clases Pasivas del Estado**.

– Los que perciban **prestaciones análogas a las anteriores** reconocidas a los **profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las Mutualidades de Previsión Social** que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social.

La aplicación de las deducciones se extiende a los contribuyentes dados de alta en el extranjero en sistemas públicos de protección social análogos a la Seguridad Social española o a las mutualidades de previsión social alternativas a la Seguridad Social, y a los que reciben prestaciones por desempleo o pensiones de regímenes públicos de previsión social correspondientes a Estados distintos de España.

2. En particular, según la situación familiar que da derecho a la deducción

Además de lo anterior y, en función de la deducción que se pretenda aplicar, tendrán derecho a minorar la cuota diferencial los contribuyentes en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Por cada descendiente con discapacidad, los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes [15] previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF.

b) Por cada ascendiente con discapacidad, los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto [16] en el artículo 59 de la Ley del IRPF.

c) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, los contribuyentes cuyo cónyuge con discapacidad no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores.

c) Por familia numerosa, los contribuyentes que sean un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

- ***Importante:*** *el contribuyente deberá contar con el título de familia numerosa o, en su caso, acreditar la condición de persona con discapacidad del cónyuge no separado legalmente, ascendiente o descendiente de acuerdo con lo establecido en el artículo 72 del Reglamento del IRPF.*

(15) El mínimo por descendientes se comenta en las páginas 501 y ss. del Capítulo 14.

(16) El mínimo por ascendientes se comenta en las páginas 504 y s. del Capítulo 14

d) Por ser **un ascendiente** con **dos hijos y cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:**

– **Estar separado legalmente, o sin vínculo matrimonia**l,

– **No tener derecho a percibir anualidades por alimentos** por los hijos

– **Tener derecho por los hijos a la totalidad del mínimo por descendientes** previsto en el artículo 58 de la Ley del IRPF.

Los contribuyentes separados legalmente con dos hijos sin derecho a anualidades por alimentos, tienen derecho a la totalidad del mínimo cuando tengan atribuida la guarda y custodia de los hijos en exclusiva.

Por lo tanto, cuando la guarda y custodia sea compartida, el mínimo por descendiente se prorrateará entre ambos padres.

Los ascendientes sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a anualidades por alimentos, tendrán derecho a aplicar la totalidad del mínimo cuando no haya convivencia con el otro progenitor y ambos hijos convivan única y exclusivamente con un ascendiente.

Cuantía máxima de las deducciones

Deducción por descendientes con discapacidad a cargo

- Hasta **1.200 euros anuales** por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes

Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo

- Hasta **1.200 euros anuales** por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

Deducción por cónyuge con discapacidad a cargo

- Hasta **1.200 euros anuales** por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones anteriores por descendientes o ascendientes con discapacidad.

Para el ejercicio 2018, solo es posible la aplicación de **hasta 500 euros**, por los meses de agosto a diciembre.

Deducción por familia numerosa

- Hasta **1.200 euros anuales p**or ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una **familia numerosa de categoría general** conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.
- Este importe se incrementará en un 100 por 100, es decir, hasta **2.400 euros anuales** en el caso de **familia numerosa de categoría especial** conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.
- La cuantía de la deducción a que se refieren los puntos a anteriores(1.200 euros o 2.400 euros), **se incrementará hasta en 600 euros anuales adicionales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos** exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

Para el ejercicio 2018, solo es posible la aplicación de **hasta 250 euros adicionales por cada uno de los hijos**, por los meses de agosto a diciembre.

Deducción por ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos

- Hasta **1.200 euros anuales p**or ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes.

Prorrateo, cálculo del importe y límite de las deducciones

Prorrateo

- Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de la solicitud de abono anticipado a la que más adelante nos referimos.

Cálculo del importe de la deducción

- Las deducciones se aplican, para cada contribuyente con derecho a las mismas, **proporcionalmente al número de meses** en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos para aplicarla.

  - ***Importante:*** *no obstante, para el periodo impositivo 2018, la nueva deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y el incremento de la deducción previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se determinan tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. (Disposición transitoria trigésima tercera Ley IRPF). Por tanto, los meses de agosto a diciembre, ambos inclusive.*

- A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las **siguientes reglas:**

1.ª La determinación de la condición de familia numerosa, del estado civil del contribuyente, del número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial y de la situación de discapacidad se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

2.ª Para contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena, el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

3.ª Para contribuyentes que perciban las prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones de la Seguridad Social o Clases Pasivas y prestaciones análogas a las anteriores, el requisito de percibir las citadas prestaciones se entenderá cumplido cuando tales prestaciones se perciban en cualquier día del mes, y no será aplicable el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

Límite de la deducción

- En el caso de los contribuyentes que realicen una **actividad por cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad**, el límite** para cada una de las deducciones será el **importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades** de carácter alternativo devengadas en cada período

impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan los requisitos previstos para su aplicación.

A estos efectos se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos para su aplicación como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

- ***Atención:*** *a efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.*

- **Reglas especiales**:

– Si el contribuyente tuviera derecho a la deducción respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, **el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ello**s.

– **En caso de familias numerosas de categoría especia**l, **el incremento** en un 100 por 100 de la deducción (1.200 euros) **no se tendrá en cuenta a efectos del citado límite**.

– **Tampoco se tendrá en cuenta a efectos del citado límite** el incremento de hasta en 600 euros anuales **por cada uno de los hijos** que formen parte de la familia numerosa **que exceda del número mínimo de hijos** exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial.

- A los contribuyentes que perciban las prestaciones contributivas y asistenciales del **sistema de protección del desempleo, pensiones** de la Seguridad Social o Clases Pasivas **y prestaciones análog**as a las anterio**res, no les resulta de aplicación el límite anterior** del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo **ni, en el caso de que se hubiera cedido a su favor el derecho a la deducción**, se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Incompatibilidades entre las deducciones

- La deducción por cónyuge no separado legalmente es incompatible con la deducción por descendientes y ascendientes con discapacidad respecto a la misma persona.

- La deducción por familia numerosa y la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos son incompatibles entre sí.

Abono anticipado de las deducciones

Supuestos y requisitos

Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada en los siguientes supuestos y con requisitos que se indican:

- En el caso de los contribuyentes que realicen una **actividad por cuenta propia o ajena** por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad**, por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimo**s que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por 100 de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) En el caso de trabajadores por cuenta ajena en alta en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

- En el caso de los contribuyentes que perciban las prestaciones contributivas y asistenciales del **sistema de protección del desempleo, pensiones** de la Seguridad Social o Clases Pasivas **y prestaciones análog**as a las anterio**res, por cada uno de los meses en que se perciban tales prestacione**s.

El Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social, y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abonen las prestaciones y pensiones estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los diez primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior.

- Para el abono anticipado de la **deducción por cónyuge no separado legalmente**, la cuantía de l**as rentas anuales a tomar en consideración** serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.

Procedimiento

1. Solicitud para el abono anticipado

La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- **Presentación de la solicitud del abono anticipado**

Podrá presentarse la solicitud de abono anticipado a partir del momento en que, cumpliéndose los requisitos y condiciones establecidos para el derecho a su percepción, el contribuyente opte por la modalidad de abono anticipado de la misma.

La solicitud debe ajustarse al modelo 143 aprobado por la Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre (BOE del 31), modificada por las Ordenes HAP/410/2015, de 11 de marzo (BOE del 12) y HAC/763/2018, de 10 de julio (BOE del 188). Deberán cumplimentarse los datos de dicho modelo que correspondan de los recogidos en el mismo dependiendo de la modalidad de deducción que se esté solicitando.

La Orden HAC/763/2018, de 10 de julio, ha modificado para las solicitudes del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo presentadas a partir del 1 de agosto de 2018, el modelo 143 para introducir la nueva deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.

Sin embargo, respecto al incremento de la deducción por familia numerosa por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, no se incluye ninguna modificación en el apartado "Deducción por familia numerosa" del modelo 143 ya que, con la información de la que dispone, será la propia Agencia Tributaria

la que calcule y abone directamente el citado incremento a los contribuyentes que, teniendo derecho, hayan solicitado el abono anticipado de esta deducción, sin que sea necesario que se aporte información adicional.

Una vez presentada la solicitud de abono anticipado, no será preciso reiterar la misma durante todo el período en que se tenga derecho al abono anticipado de la deducción, salvo para comunicar las variaciones sobrevenidas posteriormente.

Se presentará una solicitud por cada deducción a la que se pueda tener derecho y, en el caso de la deducción por ascendientes o descendientes con discapacidad a cargo, respecto de cada ascendiente o descendiente que de derecho a la deducción.

- **Tramitación de la solicitud de abono anticipado**

La solicitud se podrá presentar utilizando una de las dos modalidades siguientes:

a) Modalidad individual. Se presentará una solicitud por cada contribuyente con derecho a deducción. Se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda entre el número de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre que formen parte de la misma familia numerosa, según la modalidad de deducción de la que se trate.

El importe del abono mensual de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros y la solicitud siempre será individual, correspondiendo a un solo contribuyente.

b) Modalidad colectiva.

La solicitud se presentará por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. En este caso se deberá designar como primer solicitante a un contribuyente que cumpla, en el momento de presentar la solicitud, los requisitos previstos para la aplicación de la deducción que corresponda. El abono anticipado se efectuará mensualmente sin prorrateo alguno, por importe de **100 euros** por cada descendiente, ascendiente o familia numerosa. Dicho importe será de **200 euros** si se trata de una familia numerosa de categoría especial. En los supuestos de familia numerosa, dicho importe se incrementará en **50 euros** mensuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda

Cada mes de enero se podrá modificar la modalidad de solicitud respecto de cada una de las deducciones.

Los solicitantes, el cónyuge no separado legalmente con discapacidad y los descendientes o ascendientes con discapacidad que se relacionen en la solicitud, deberán disponer de número de identificación fiscal.

- **Resolución**

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, si considera procedente la solicitud abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de cada deducción al solicitante.

En el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, la Agencia Estatal de Administración Tributaria procederá a dictar resolución expresa que será notificada al interesado. El acuerdo que deniegue la solicitud habrá de ser en todo caso motivado.

- **Cobro**

El abono de las deducciones de forma anticipada se efectuará mensualmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante transferencia bancaria, por el importe que corresponda en función de si es una solicitud individual o colectiva y de los meses en que se cumplan las condiciones. El Ministro de Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

2. Comunicación de variaciones que afecte al abono anticipado

Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de dichas deducciones vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando, por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción.

La comunicación de dichas variaciones deberá hacerse en el plazo de los quince días naturales siguientes a aquel en que se hubiera producido la variación o incumplimiento de los requisitos, utilizando el modelo 143.

3. Regularización por la percepción del importe del abono anticipado de forma indebida, total o parcialmente

Deben distinguirse dos supuestos:

- **Contribuyentes no obligados a declarar**

Los contribuyentes no obligados a presentar declaración por el IRPF deberán regularizar su situación tributaria cuando el importe percibido por cada una de las deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad o por ascendientes con dos hijos no se corresponda con el de su abono anticipado, mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso. Para ello deben presentar el modelo 122 en el plazo comprendido entre la fecha en que los pagos anticipados se hayan percibido de forma indebida hasta que finalice el plazo para la presentación de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se haya percibido el pago anticipado de forma indebida.[17]

- **Contribuyentes obligados a declarar**

En el caso de contribuyentes obligados a declarar que hayan percibido el importe del abono anticipado de forma indebida, total o parcialmente, deberán proceder a regularizar su situación en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se haya percibido el abono anticipado indebidamente.

Cesión del derecho a la deducción

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, podrá ceder el derecho a la deducción a uno de ellos.

Se considera que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión.

Supuestos en los que se entiende cedido el derecho a favor de otro contribuyente

Se entiende cedido el derecho en los siguientes casos:

[17] Véase la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, por la que se aprueba el modelo 122 "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente con dos hijos separado legalmente o sin vínculo matrimonial. Regularización del derecho a la deducción por contribuyentes no obligados a presentar declaración" (BOE del 10). Esta orden ha sido modificada por la Orden HAC/763/2018, de 10 de julio (BOE del 18) para incluir en el modelo 122 la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.

– Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las deducciones y hubieran presentado una solicitud de abono anticipado de forma colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción a favor del primer solicitante, quién deberá consignar en la declaración del IRPF el importe de la deducción y la totalidad del pago anticipado percibido.

– En los restantes casos, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción, salvo que el cedente **sea un no obligado a declarar,** en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo 121 que deberá presentarse en el plazo establecido en cada ejercicio para la presentación de la declaración del IRPF.(18)

- ***Atención:*** *en el caso de cesión del derecho a favor de otro contribuyente éste se deberá indicar en la página 17 de la declaración, dentro de la deducción que corresponda, que le han cedido el derecho a la deducción y en su caso el NIF del cedente.*

Reglas especiales para el cálculo de la deducción

Cuando se lleve a cabo la cesión, a efectos del cálculo de la deducción, se aplicarán **las siguientes reglas especiales***:*

a) El importe de la deducción no se prorrateará entre ellos, sino que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

b) Se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos.

c) Se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

d) Los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente, se considerarán obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

Aplicación de la deducción en la declaración del IRPF

Las deducciones minoran la cuota diferencial, con independencia de que dicha cuota diferencial resulte positiva o negativa. En consecuencia, el importe de las deducciones que proceda aplicar deberá hacerse constar en la declaración del ejercicio en el apartado correspondiente a "Cuota diferencial y resultado de la declaración", de la página 17 del modelo de declaración, casillas ***[0623]*** para la deducción por descendientes con discapacidad a cargo, ***[0636]*** para la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo, ***[0645]*** para la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad, ***[0660]*** para la deducción por familia numerosa y ***[0662]*** para la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos.

- ***Importante:*** *los descendientes o ascendientes y el cónyuge no separado legalmente con discapacidad que se relacionen en las deducciones por personas con discapacidad a cargo deberán disponer de NIF.*

Los contribuyentes a quienes, por haberlo solicitado en su momento, la Agencia Tributaria hubiera satisfecho cantidades mensuales en concepto de abono anticipado, deberán consignar

(18) Véase la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, por la que se aprueba el modelo 121 "«Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo. Comunicación de la cesión del derecho a la deducción por contribuyentes no obligados a presentar declaración" (BOE del 10).

la suma de éstas, en función de la deducción que corresponda, en la casillas ***[0624]*** (deducción por descendientes con discapacidad a cargo), ***[0637]*** (deducción por ascendientes con discapacidad a cargo), ***[0646]***(deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo) ***[0661]*** (deducción por familia numerosa) ***y 663*** (deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos) de las páginas 17 y 18 de la declaración.

Asimismo, cuando se haya cobrado cantidades anticipadamente y el contribuyente, en el caso de personas con discapacidad a cargo, no tenga derecho al mínimo por descendientes o por ascendientes, deberá regularizar tal situación en su declaración por el IRPF consignando en las casillas ***[0664]*** o ***[0666],*** según corresponda, el importe cobrado que debe regularizar.

En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar, tal regularización se efectuará mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso en el lugar, forma y plazo que determine el/la Ministro/a de Hacienda. **(19)**

- ***Importante:*** *no serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a las que correspondan por las deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo.*

Ejemplo 1. Deducción por descendientes con discapacidad a cargo con abono anticipado

El matrimonio formado por don F.G.D, que percibe una pensión de jubilación de la Seguridad Social de 1.600 euros mensuales, y doña T.V.J conviven con su hijo de 35 años que tienen acreditado desde 1.992 un grado de discapacidad del 33 por 100 y que percibe una renta exenta.

Determinar el importe de la deducción por descendientes con discapacidad a cargo correspondiente al ejercicio 2018 sabiendo que la cuota diferencial de la declaración conjunta del matrimonio asciende a 2.300 euros y que en julio de 2018 solicitaron y percibieron de forma colectiva el pago anticipado de la deducción.

Solución:

Nota previa: Don F.G.D., cumple los requisitos para aplicar la deducción al ser pensionista y tener derecho al mínimo por descendientes en este caso al tratarse de un hijo con discapacidad cualquiera que sea su edad, que convive con el contribuyente y no tienen rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, ni presenta declaración. Por su parte, Doña T.V.J no tiene derecho a la deducción al no realizar ningún tipo de una actividad por cuenta propia o ajena ni percibir prestaciones como pensionista o desempleado.

Cuota diferencial 2.300,00

Deducción por descendiente con discapacidad a cargo:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción.. -1.200,00
- Límite de la deducción por hijo (1.200 euros) **(1)**

Abono anticipado:

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 6 meses **(2)**
- Importe del abono anticipado de la deducción (6 meses x 100 euros)............. +600,00

Diferencia (1.200 – 600)... -600,00

Resultado de la declaración (2.300 – 600) 1.700,00

(19) Véase la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero,por la que se aprueba los modelos 121 y 122 (BOE del 10).

Solución (continuación):

(1) Al tratarse de un contribuyente que percibe una pensión de la Seguridad Social no les resulta de aplicación el límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades que si se establece para contribuyentes que realizan una actividad por cuenta propia o ajena.

El límite será la cuantía anual de la deducción 1.200 euros y en la medida en que se ha cumplido todo el año los requisitos exigidos podrá deducir su importe íntegro.

(2) Desde julio a diciembre ha recibido 6 meses el abono anticipado por importe de 100 euros cada mes (600 euros).

Ejemplo 2. Deducción por ascendientes con discapacidad a cargo sin abono anticipado ni cesión del derecho

Don G.V.V de 77 años, con un 45 por 100 de discapacidad, percibe una pensión de jubilación de 6.500 euros anuales y no presenta declaración del IRPF. Tiene 2 hijos con los que convive a lo largo del año (6 meses con cada uno). El primero de ellos, don P.V.P, trabajó por cuenta ajena de enero a octubre de 2018 con unas cotizaciones a la Seguridad Social de 1.400 euros. El segundo, don L.V.P trabajo también por cuenta ajena de enero a mayo de 2018, cumpliendo el requisito del plazo mínimo de alta y cotizando 50 euros cada uno de los meses y desde junio a diciembre 2018 ha estado percibiendo la prestación de desempleo. La cuota diferencial IRPF en el año 2018 ha sido para cada uno de los hermanos -1.100 euros para don P.V.P y 250 para don L.V.P.

Determinar para cada uno de los contribuyentes el importe de la deducción por ascendientes con discapacidad a cargo correspondiente ejercicio 2018 y el resultado de su declaración, teniendo en cuenta que ninguno solicitó el abono anticipado de la deducción ni cedió su derecho al otro.

Solución:

A) Contribuyente don P.V.P

Cuota diferencial	-1.100,00
Deducción por ascendiente con discapacidad a cargo **(1)**:	
Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 10 meses	
- Importe de la deducción	-500,00
- Límite de la deducción (500 euros)	
Abono anticipado:	0,00
Resultado de la declaración	-1.600,00

(1) Al tener los dos hermanos derecho a la deducción la cuantía de ésta se prorrateará entre ellos por partes iguales (el ascendiente convive 6 meses con cada uno). El importe resultante (1.200 ÷ 2 = 600 euros) se aplica por cada contribuyente con derecho a la deducción proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos para aplicarla (en este caso cumple los requisitos de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social y derecho al mínimo por ascendiente 10 meses).

Por tanto, 600 ÷12 meses x 10 meses = 500 euros corresponden al contribuyente deducir y este importe prevalece ya que el importe de las cotizaciones y cuotas devengadas a la Seguridad Social es superior (1.400 euros).

B) Contribuyente don L.V.P

Cuota diferencial	250,00
Deducción por ascendiente con discapacidad a cargo	
Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses	
- Importe de la deducción	-600,00
- Límite de la deducción (600 euros) **(1)**	
Abono anticipado:	0,00
Resultado de la declaración	-350,00

(1) El contribuyente tiene derecho a la mitad de la deducción (600 euros). Dicho importe debe aplicarlo proporcionalmente al número de meses en que se cumplen de forma simultánea los requisitos. En este caso lo cumple durante todo el año pues 5 meses estuvo de alta en la seguridad social y el resto percibió prestación por desempleo.

Ejemplo 3. Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo con abono anticipado

Don T.F.P. de 85 años percibe una pensión de jubilación de 16.500 euros anuales. Su mujer doña A.P.A. de 82 años, que tiene un grado de discapacidad reconocido del 85 por 100, obtuvo en el año 2016 rentas excluidas las exentas, por importe de 250 euros y en el ejercicio 2018 por 300 euros. Ambos cónyuges viven solos.

Determinar el importe de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad correspondiente ejercicio 2018 y el resultado de su declaración sabiendo que la cuota diferencial de la declaración conjunta del matrimonio asciende a -1.300 euros y que Don T.F.P. solicitó el abono anticipado de la deducción el 1 de octubre de 2018.

Solución:

Cuota diferencial		-1.300,00
Deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a cargo (1):		
- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 5 meses (2)		
- Importe de la deducción........................	-500,00	
- Límite de la deducción (500 euros)		
Abono anticipado: (3)		
- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 3 meses		
- Importe del abono anticipado de la deducción (3 meses x 100 euros)..............	+300,00	
Diferencia (500 – 300)..		-200,00
Resultado de la declaración..		-1.500,00

(1) Doña A.P.A. no obtuvo en el ejercicio 2018 rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genero el derecho a las deducción por ascendiente con discapacidad al no cumplir el requisito de convivencia con ninguno de sus hijos, Don T.F.P. tiene derecho a la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad.

(2) De acuerdo con la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del IRPF para el ejercicio 2018 la nueva deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad se determinará tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, esto es, los meses de agosto a diciembre de 2018, ambos inclusive.

Por tanto, en el ejercicio 2018 el número máximo de meses a tener en cuenta para el cálculo del importe de la deducción, de acuerdo con la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del IRPF, solo serán 5 meses (desde agosto a diciembre de 2018) y, en la medida en que el importe total de dicha deducción (1.200 euros) se aplica proporcionalmente al número de meses en que se cumplan los requisitos, el importe y límite en este caso es de 500 euros [(1.200 ÷12 meses x 5 meses].

Por otra parte, al tratarse de un pensionista, no les resulta de aplicación el límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo.

(3) De acuerdo con la Orden HAC/763/2018, de 10 de julio, por la que se modifica la Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 143, los contribuyentes podían presentar la solicitud del abono anticipado de la nueva deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad a partir del 1 de agosto de 2018.

Para el abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad, según el artículo 60 bis del Reglamento del IRPF, la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado, esto es, las del ejercicio 2016 que fueron de 250 euros. Por tanto, teniendo derecho, el importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros desde el mes en que presenta la solicitud (octubre) hasta diciembre, esto es, durante 3 meses de 2018 .

Ejemplo 4. Deducción por familia numerosa con cesión del derecho y abono anticipado

Matrimonio formado don R.P.G. y doña M.G.B., ambos han trabajado en 2018. Él como funcionario de un Ministerio, con un descuento por cuotas a MUFACE por un importe anual de 527 euros. Ella desarrolló una actividad profesional habiendo estado dado de alta durante todos los meses del año en el Régimen Especial de trabajadores autónomos, por el que cotizó por un importe anual de 2.100 euros.

El matrimonio tiene cuatro hijos de 20, 18, 15 y 13 años, respectivamente, dedicados en 2018 a sus estudios y está en posesión del título de familia numerosa de categoría general.

Determinar el importe de la deducción por familia numerosa correspondiente ejercicio 2018 y el resultado de su declaración, teniendo en cuenta que don R.P.G cedió al otro progenitor su derecho a la deducción, que solicitaron en marzo de forma colectiva el abono anticipado y que la cuota diferencial IRPF de doña M.G.B. ha sido en el año 2018 de 300 euros.

Solución:

Contribuyente doña M.G.B.

Nota previa: Don R.P.G. no deberá consignar nada en su declaración de IRPF en las casillas relativas a la deducción por familia numerosa por haber cedido su derecho en el momento de solicitar el abono anticipado de forma colectiva.

Cuota diferencial		300,00
Deducción familia numerosa		
1. Por familia numerosa de categoría general: (1)		
- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses		
- Importe de la deducción	-1.200,00	
- Límite de la deducción (1.200 euros) (2)		
2. Incremento por los hijos que, formando parte de la familia numerosa,exceden del número mínimo de hijos exigido para ser familia numerosa de categoría general:		
- Número de hijos que exceden del mínimo: 1 hijo (3)		
- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 5 meses (4)		
- Incremento de la deducción (5)	-250,00	
Total deducción por familia numerosa	-1.450,00	
Abono anticipado		
1. Por familia numerosa de categoría general: (6)		
- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 10 meses		
- Importe del abono anticipado de la deducción (10 meses x 100 euros)	+1.000,00	
2. Incremento por los hijos que, formando parte de la familia numerosa, exceden del número mínimo de hijos exigido para ser familia numerosa de categoría general: (7)		
- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 5 meses		
- Importe del abono anticipado de la deducción (5 meses x 50 euros)	+250,00	
Total abono anticipado	-1.250,00	
Diferencia (1.450 – 1.250)		-200,00
Resultado de la declaración (300 – 200)		100,00

(1) Como consecuencia de la cesión se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos (en este caso 12 meses) y doña M.G.B. aplicará íntegramente en su declaración de IRPF de 2018 el importe de la deducción que corresponda y la totalidad del pago anticipado percibido.

(2) Al haber cesión se tienen en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a los dos progenitores (2.100 + 527 = 2.627). Al ser superior el importe de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y a MUFACE la cuantía máxima de la deducción prevalece esta última.

(3) Con arreglo al artículo 2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, en este caso, el mínimo de hijos exigido para ser familia numerosa de categoría general son 3. Al tener 4 hijos que han formando parte de la familia numerosa durante 2018, el exceso será de 1 hijo.

(4) De acuerdo con la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del IRPF para el ejercicio 2018 el incremento de la deducción por familia numerosa previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial se determinará tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, esto es, los meses de agosto a diciembre de 2018, ambos inclusive.

Solución (continuación):

(4) (continuación)

Por tanto, en el ejercicio 2018 el número máximo de meses a tener en cuenta para el cálculo del importe de la deducción, de acuerdo con la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del IRPF, solo serán 5 meses (desde agosto a diciembre de 2018).

(5) En la medida en que el importe total de dicha deducción (hasta 600 euros por cada uno de los hijos) se aplica proporcionalmente al número de meses en que se cumplan los requisitos, el importe y límite en este caso es de 250 euros [(600 ÷12 meses) x 5 meses].

Por otra parte, este incremento, como establece el artículo 81 bis de la Ley del IRPF no se tendrá en cuenta a efectos del límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo.

(6) Se ha percibido el pago anticipado desde marzo a diciembre (1.000 euros). Este importe se considerará obtenido por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

(7) Para el abono anticipado del incremento, al tratarse en este caso de una solicitud colectiva, la deducción anticipada se incrementó en 50 euros mensuales por el hijo que excede del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general y tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (de agosto a diciembre)l.

Señalar, además, que conforme expone la Orden HAC/763/2018, de 10 de julio (BOE del 18), al tener en cuenta la información de que dispone la Agencia Tributaria en virtud de lo dispuesto en el artículo 60 bis.6 del Reglamento del IRPF, y para facilitar la obtención del incremento de la deducción por familia numerosa, los contribuyentes que, a 19 de julio de 2018, hayan solicitado el abono anticipado de esta deducción, no tendrán que solicitar el abono anticipado del incremento, ya que éste le será abonado directamente por la Agencia Tributaria, de acuerdo con la modalidad de abono anticipado solicitada para el pago de la deducción por familia numerosa. De igual forma, no será necesario que los contribuyentes que soliciten el abono del pago anticipado de la deducción por familia numerosa, aporten información adicional, ya que la Agencia Tributaria calculará el incremento de esta deducción que corresponda y procederá, junto con el importe de la deducción por familia numerosa, a su abono anticipado. Por este motivo, la modificación del modelo 143 para la solicitud del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo no incluye ninguna modificación en el apartado «Deducción por familia numerosa».

Ejemplo 5. Deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos

Doña M.B.A. divorciada con dos hijos cuya guarda y custodia tiene atribuida. Uno de los hijos tiene una discapacidad del 33 por 100. El otro progenitor no está obligado a satisfacer anualidades por alimentos a favor de los hijos.

Determinar el importe de la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y el resultado de la declaración teniendo en cuenta que doña M.B.A. ha recibido una prestación hasta octubre de 2018 y un subsidio por desempleo los meses de noviembre y diciembre de 2018, que su cuota diferencial es de -400 euros y que ha solicitado el abono anticipado que le correspondía desde enero.

Solución:

Nota previa: En el presente ejemplo se cumplen tanto los requisitos para aplicar la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos como los requisitos para aplicar la deducción por familia numerosa ya que de acuerdo con lo establecido por el artículo 2 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas ya equipara a familia numerosa la constituida por un ascendiente con dos hijos, en el que uno de ellos tenga como en este caso una discapacidad. El contribuyente debe optar por aplicar una u otra deducción, pero no las dos. En este caso conforme al enunciado del ejemplo opta por aplicar la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos.

Ahora bien, al existir un descendiente con discapacidad por el que Doña M.B.A tienen derecho a la totalidad del mínimo por descendientes además de la deducción por ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos, puede aplicar también la deducción por descendientes con discapacidad a cargo (ambas deducciones son compatibles entre sí).

Solución (continuación)

Cuota diferencial .... -400,00

A) **Deducción ascendiente, separado legalmente o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos**:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción.. -1.200,00
- Límite de la deducción (1.200 euros) **(1)**

Abono anticipado:

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 12 meses **(2)**)
- Importe del abono anticipado de la deducción (12 meses x 100 euros)............ +1.200,00

Diferencia (1.200 – 1.200).. 0,00

B) **Deducción por descendiente con discapacidad a cargo**:

- Número de meses de cumplimiento de los requisitos: 12 meses
- Importe de la deducción.. -1.200,00
- Límite de la deducción por hijo (1.200 euros) **(1)**

Abono anticipado:

- Número de meses que ha percibido el abono anticipado: 12 meses **(2)**
- Importe del abono anticipado de la deducción (12 meses x 100 euros)........... +1.200,00

Diferencia (1.200 – 1.200).. 0,00

Resultado de la declaración.. -400,00)

(1) Al tratarse de un contribuyente que percibe una prestación por desempleo (de enero a octubre) y otra de asistencia (noviembre y diciembre) no le resulta de aplicación el límite del importe de las cotizaciones y cuotas satisfechas a la Seguridad Social y Mutualidades que sí se establece para los contribuyentes que realizan una actividad por cuenta propia o ajena.

El límite será la cuantía anual de la deducción 1.200 euros y en la medida en que se ha cumplido todo el año los requisitos exigidos podrá deducir su importe íntegro.

(2) Desde enero a diciembre ha recibido 12 meses el abono anticipado por importe de 100 euros cada mes (1.200 euros).

Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2018

Desde el 1 de enero de 2009, la cesión parcial del IRPF tiene como límite máximo el 50 por 100 del rendimiento producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada, por última vez, por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

La determinación del importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente en el ejercicio 2018 da cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19), relativo a la necesidad de que los modelos de declaración del IRPF permitan hacer visible el carácter cedido de este impuesto.

A tal efecto, los contribuyentes, con excepción de los que en el ejercicio 2018 hayan tenido su residencia habitual en el extranjero o en las Ciudades con Estatuto de Autonomía de Ceuta o Melilla, cumplimentarán el apartado "N" de la página 18 de la declaración para determinar el importe del IRPF que corresponde a su Comunidad Autónoma de residencia.

La determinación de este importe se realizará conforme a las siguientes operaciones:

(+) Cuota líquida autonómica incrementada, casilla *[0586]*

(–) El 50 por 100 de los importes correspondientes a:

- Deducción por doble imposición internacional, por razón de las rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, casilla *[0588]*.
- Deducción por doble imposición internacional en los supuestos de aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, casilla *[0589]*.
- Deducción por doble imposición en los supuestos del régimen de imputación de rentas derivadas de la cesión de derechos de imagen, casilla *[0590]*.

(=) Importe del IRPF que corresponde a la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente.

Regularización de situaciones tributarias

Regularización mediante la presentación de autoliquidación complementaria

Los errores u omisiones padecidos en declaraciones ya presentadas que hayan motivado la realización de un ingreso inferior al que legalmente hubiera correspondido o la realización de una devolución superior a la procedente, deben regularizarse mediante la presentación de una autoliquidación complementaria a la originariamente presentada.

También deben regularizarse mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, aquellas situaciones o circunstancias sobrevenidas que motiven la pérdida del derecho a una reducción o exención ya aplicada en una declaración anterior.

No obstante, la pérdida del derecho a determinadas deducciones, tal y como se ha comentado en este mismo Capítulo en el epígrafe "Incremento de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, por pérdida del derecho a deducciones de ejercicios anteriores", debe regularizarse en la autoliquidación del ejercicio en que se hubiera producido el incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos para la consolidación del derecho a dichas deducciones.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 122.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), también se podrá presentar autoliquidación complementaria para solicitar una devolución inferior a la autoliquidada en la declaración originaria, en el supuesto de que la devolución no haya sido efectuada por la Administración tributaria.

Las autoliquidaciones complementarias, que podrán originar un importe a ingresar o una cantidad a devolver inferior a la anteriormente autoliquidada en el supuesto de que la devolución solicitada no haya sido todavía efectuada por la Administración tributaria, deberán realizarse en los impresos correspondientes al ejercicio que es objeto de regularización.

Deberá, pues, presentarse autoliquidación complementaria en los términos anteriormente comentados, cuando, con posterioridad a la presentación de la declaración originaria, se produzcan alguno de los siguientes supuestos:

Percepción de atrasos de rendimientos del trabajo [Art. 14.2 b) Ley IRPF]

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles. Dichas cantidades deberán imputarse

a los períodos impositivos en que fueron exigibles, practicándose, en su caso, la correspondiente autoliquidación complementaria. [20]

Dicha autoliquidación complementaria, que no comportará sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban los atrasos y el final del plazo inmediato siguiente de declaraciones por el IRPF.

Así si los atrasos se perciben entre el 1 de enero de 2019 y el inicio del plazo de presentación de las declaraciones del IRPF correspondiente al ejercicio 2018, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en dicho año antes de finalizar el plazo de presentación (hasta el 1 de julio de 2019), salvo que se trate de atrasos del ejercicio 2018, en cuyo caso se incluirán en la propia autoliquidación de dicho ejercicio.

Para los atrasos que se perciben con posterioridad al inicio del plazo de presentación de declaraciones del ejercicio 2018, la autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo existente entre la percepción de los atrasos y el final del plazo de declaración del ejercicio 2019.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[108]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Devolución de cantidades derivadas de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (cláusulas suelo) que hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores (Disposición adicional cuadragésima quinta Ley IRPF)

No se integrará en la base imponible del IRPF **la devolución**, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, de las cantidades previamente satisfechas a las entidades financieras en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos (la denominada cláusula suelo), **junto con sus correspondientes intereses indemnizatorio**s, derivadas tanto de acuerdos celebrados con las entidades financieras como del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales. [21]

Cuando tales cantidades objeto de devolución se hubieran incluido en declaraciones de años anteriores como gasto deducible, perderán tal consideración debiendo practicarse **autoliquidación complementaria** correspondiente a tales ejercicios, **sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno** en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por el IRPF.

Esta regularización afectará únicamente a los **ejercicios** respecto de los cuales **no hubiera prescrito** el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, perderán tal consideración,

No obstante, si se trata de **cantidades derivadas de la aplicación de cláusulas suelo que hubieran sido satisfechas por el contribuyente en 2018** y el acuerdo de devolución de las mismas con la entidad financiera o como consecuencia de una sentencia judicial o un laudo arbitral se produce antes de finalizar el plazo de presentación de autoliquidación del IRPF de 2018 (1 de julio de 2019), no se tendrán en cuenta como gasto deducible en dicho ejercicio.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[109]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

---

(20) Véase, el epígrafe "Imputación temporal de los rendimientos del trabajo" del Capítulo 3, páginas 122 y s.

(21) Véanse la página 62 y s. del Capítulo 2

Pérdida de la condición de contribuyente por cambio de residencia (Arts. 14.3 y 95 bis Ley IRPF, 63.2 y 121 Reglamento)

- **En general**

En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación, de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF, deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por el citado impuesto. Para ello, deberá practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

- **Traslado de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea**

Además, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF, cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar, a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

- **Imputación de ganancias patrimoniales por cambio de residencia del artículo 95 bis de la Ley del IRPF**

A lo anterior se une, a partir de 1 de enero de 2016, el supuesto especial de regularización por imputación de ganancias patrimoniales por cambio de residencia cuando se den las circunstancias previstas en el artículo 95 bis de la Ley del IRPF. Las ganancias patrimoniales a que se refiere el citado artículo deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este IRPF practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición.

Si el contribuyente optase por la aplicación de las especialidades previstas en el citado artículo 95 bis de la Ley del IRPF en caso de cambio de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, y se produce alguna de las circunstancias previstas en el artículo 95 bis.6.a) de la Ley del IRPF que determinan la obligación de autoliquidar la ganancia patrimonial, la autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en el artículo 95 bis.6.a) de la Ley del IRPF y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

Por tanto, de acuerdo con esta última regla, cuando el contribuyente pierda su condición en 2019, el período impositivo al que corresponderá la autoliquidación complementaria será el 2018, por ser el último período en que ha tenido la condición de contribuyente del IRPF.

En el apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración deberá marcar con una "X" la casilla ***[110]*** si la declaración complementaria está motivada por haber perdido la condición de contribuyente por cambio de residencia (supuesto general previsto en el primer

párrafo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF); la casilla *[111]* si el motivo es el traslado de residencia a otro Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente opta por imputar las rentas pendientes a medida que se obtengan, de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 14.3 de la Ley del IRPF y la casilla *[112]* si la declaración complementaria está motivada por haberse producido alguna de las circunstancias previstas en el artículo 95 bis de la Ley del IRPF.

• **Pérdida de la condición de residente del socio que aplicó el régimen de diferimiento fiscal en operaciones de escisión, fusión o absorción y canje de valores cuando traslade su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo** (Arts. 80.4 y 81.3 de la LIS; art. 14.3 Ley IRPF)) **(22)**

En el caso de socios personas físicas que hayan aplicado el régimen especial de diferimiento fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y pierdan su condición de residente en territorio español, se integrará en la base imponible del IRPF del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, la diferencia entre el valor de mercado de las acciones o participaciones recibidas en el canje o en las operaciones de escisión, fusión o absorción, en el momento del cambio de residencia, y su valor fiscal (que es el valor de adquisición y antigüedad de las acciones entregadas), salvo que las acciones o participaciones queden afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

Ahora bien cuando el socio adquiera la residencia en un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en el apartado 3 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo anterior será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de las acciones o participaciones afectadas, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento. Si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla *[113]* del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.

Cambios de residencia entre Comunidades Autónomas cuyo objeto principal consista en lograr una menor tributación efectiva (Art. 72.2 y 3 Ley IRPF)

En los supuestos en que el cambio de residencia a otra Comunidad Autónoma tenga por objeto lograr una menor tributación efectiva en el IRPF y, en virtud de lo previsto en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, se estime que no se ha producido dicho cambio a efectos fiscales, el contribuyente deberá presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 72.3 de la Ley del IRPF, se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del IRPF, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del IRPF sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

(22) Véanse, dentro del Capítulo 11, el régimen de diferimiento fiscal en operaciones de escisión, fusión o absorción de sociedades y de canje de valores, páginas 412 y s. y 417 y s., respectivamente.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el IRPF sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquél en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

El plazo de presentación de estas autoliquidaciones complementarias finalizará el mismo día que concluya el plazo de presentación de la declaración por el IRPF correspondientes al año en que concurran las circunstancias que determinen la inexistencia del cambio de residencia a efectos fiscales.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[114]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Disposición de derechos consolidados por mutualistas, partícipes o asegurados (Arts. 51.8, disposición adicional undécima Ley IRPF y 50 del Reglamento)

En los casos de disposición de derechos consolidados por mutualistas de mutualidades de previsión social, incluida la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales, así como por los partícipes de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, en supuestos distintos de los previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, el contribuyente deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, presentando autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora.

Las autoliquidaciones complementarias se presentarán en el plazo que media entre la fecha de la disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la disposición anticipada. [23]

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[115]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Disposición de bienes o derechos aportados al patrimonio protegido de personas con discapacidad [Art. 54.5 a) y b) Ley IRPF]

La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de personas con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realizó la aportación o en los cuatro siguientes tiene las siguientes consecuencias fiscales:

El gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos y, por tanto, no le es aplicable lo establecido en el artículo 54.5 de la Ley del IRPF. Ahora bien, para que tal conclusión sea posible, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes

(23) Véanse, dentro del Capítulo 13, el apartado "Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social", páginas 478 y ss., así como el relativo al "Reducciones por aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales y de alto nivel", páginas 493 y s.

fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido.

a) En el aportante contribuyente del IRPF.

El aportante deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan.

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) En el titular del patrimonio protegido que recibió la aportación.

El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de la exención recogida en la letra w) del artículo 7 de la Ley del IRPF, mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan. (24)

La autoliquidación complementaria deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

c) Si el aportante fue un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

En este supuesto deberá distinguirse según que el titular del patrimonio protegido sea trabajador de la sociedad o dicha condición la tenga alguno de sus parientes, su cónyuge o la persona que lo tenga a su cargo.

En el primer caso, la regularización, en los términos anteriormente comentados deberá efectuarla el propio titular del patrimonio protegido y, en el segundo caso, dicha regularización deberá efectuarla el pariente, cónyuge o persona que lo tenga a su cargo y que sea trabajador de la sociedad.

El trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo. Cuando la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la citada comunicación también deberá efectuarla dicho trabajador.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[116]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Pérdida total o parcial del derecho a la exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación (Art. 41.5 Reglamento IRPF)

Debe presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual o de acciones o participaciones en entidades de nueva o reciente creación, se hubiera perdido, total o parcialmente, el derecho a dichas exenciones.

La pérdida del derecho a la citada exención puede producirse como consecuencia de:

(24) El comentario de la exención correspondiente a los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones realizadas a patrimonios protegidos, así como a los derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad se realiza en la página 53 del Capítulo 2.

- No haberse efectuado la reinversión dentro del plazo legalmente establecido.
- Haberse incumplido cualquier otra de las condiciones que determinan el derecho al mencionado beneficio fiscal. [25]

La autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración, correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[117]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Pérdida del derecho a la exención por reinversión en rentas vitalicias (Art. 42.5 Reglamento IRPF)

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas para la aplicación de la exención por reinversión en rentas vitalicias, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[118]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Pérdida de la exención de determinadas retribuciones en especie (Art. 43.2.3º Reglamento IRPF)

Deberá presentarse autoliquidación complementaria cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención, se hubiera perdido por parte de los trabajadores en activo de las sociedades, el derecho a no considerar como retribución en especie la percepción de acciones o participaciones de la sociedad para la que trabajan, o bien de otra sociedad del grupo, en los términos y condiciones establecidos en el artículo 43 del Reglamento del IRPF.

La pérdida de la exención podrá producirse como consecuencia de haberse incumplido el plazo de mantenimiento de dichas acciones o participaciones o cualquier otro de los requisitos previstos en el citado artículo. [26]

La autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, deberá presentarse en el plazo que media entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finaliza-

(25) Véase, dentro del Capítulo 11, las condiciones y requisitos que determinan tanto la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente por reinversión en otra vivienda habitual del importe obtenido en la transmisión de la anterior, páginas 431 y ss., como la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de la Ley del IRPF, cuando el importe obtenido por la citada transmisión se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones en otra entidad de nueva o reciente creación, páginas 434 y ss.

(26) Las condiciones y requisitos que deben cumplirse para que la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo no tenga la consideración de retribuciones en especie se comentan en la página 92.

ción del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[119]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Pérdida de la exención de la indemnización percibida por despido o cese (Art. 73.1 Reglamento IRPF)

Cuando, con posterioridad a la aplicación de la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, se produzca la pérdida del derecho a la misma, deberá presentarse la correspondiente autoliquidación complementaria.

La pérdida del derecho a la exención se producirá en el supuesto que, dentro de los tres años siguientes al despido o cese del trabajador, éste vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla. (27)

La autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, deberá presentarse entre la fecha en que el trabajador vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[120]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

Recompra de elementos patrimoniales que hayan originado pérdidas computadas en la declaración (Art. 73.2 Reglamento IRPF)

Cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 (28), dentro del año siguiente a la fecha de su transmisión, con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá regularizar su situación tributaria. (29)

Para ello, deberá presentarse la correspondiente autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que media entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice la recompra del elemento patrimonial.

- ***Atención:*** *si la declaración complementaria responde a esta circunstancia el contribuyente deberá marcar con una "X" la casilla **[121]** del apartado "Declaración complementaria" de la página 3 de la declaración.*

---

(27) Véase, dentro del Capítulo 2, los requisitos establecidos para la exención de la indemnización por despido o cese del trabajador, páginas 66 y ss.

(28) Modificada por última vez en la Directiva 2010/78/UE, de 24 de noviembre (DOL 15 diciembre 2010).

(29) Véase, dentro del Capítulo 11, el tratamiento de las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales cuando se vuelvan a comprar en un determinado plazo los mismos elementos o, en el supuesto de transmisión de valores o participaciones, cuando se adquieran valores o participaciones homogéneos, página 378.

Cumplimentación, presentación e ingreso de las autoliquidaciones complementarias

La nueva autoliquidación recogerá la totalidad de los datos que deban ser declarados, incorporando, junto a los correctamente reflejados en la autoliquidación originaria, los de nueva inclusión o modificación.

Una vez determinado el resultado de la autoliquidación complementaria, se procederá a efectuar la correspondiente regularización. A tal efecto, se restará del resultado de la autoliquidación complementaria el importe que se ingresó en la autoliquidación originaria, si ésta fue positiva, o bien se le sumará la devolución percibida, si resultó a devolver; el resultado obtenido es la cuota que deberá ser ingresada como consecuencia de la autoliquidación complementaria.

- ***Importante:*** *el ingreso de las autoliquidaciones complementarias, sea cual sea el ejercicio que es objeto de regularización, nunca podrá fraccionarse en dos plazos.*

Recargos aplicables (Art. 27 Ley General Tributaria)

Deberá tenerse en cuenta que, con excepción de los supuestos anteriormente comentados, los ingresos correspondientes a las declaraciones **que se presenten voluntariamente** con posterioridad al término del plazo de declaración sin requerimiento previo de la Administración tributaria al respecto, tendrán un recargo de cuantía variable en función del retraso, con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Los recargos aplicables son los siguientes: (30)

- **El 5, 10 o 15 por 100** de la cantidad ingresada, con exclusión del interés de demora, si el ingreso se efectúa, respectivamente, dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo de declaración.
- **El 20 por 100 y los intereses de demora** correspondientes, si el ingreso se realiza una vez transcurridos los doce meses indicados anteriormente.

Los intereses de demora se exigirán por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación se haya presentado.

Todo ello, sin perjuicio de que el recargo pueda verse reducido en un 25 por 100 de su importe en los casos y con los requisitos previstos en el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria.

A modo de resumen:

Retraso del ingreso	Recargo aplicable
Hasta 3 meses	5 por 100
De 3 meses y un día a seis meses	10 por 100
De 6 meses y un día a 12 meses	15 por 100
Más de 12 meses	20 por 100 + intereses de demora

Regularización mediante rectificación de autoliquidaciones [Art. 67 bis Reglamento IRPF y art. 120.3 de la LGT)

Cuando el contribuyente quiera modificar una autoliquidación del IRPF presentada porque resulta una cantidad a devolver superior a la autoliquidada o un importe a ingresar inferior al de la autoliquidación presentada (como sucede si declaró indebidamente alguna renta exenta,

(30) Véase, el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

computó importes en cuantía superior a la debida, olvidó deducir algún gasto fiscalmente admisible u omitió alguna reducción o deducción a las que tenía derecho) y, en consecuencia, se ha producido un perjuicio de sus intereses legítimos ha de instar la rectificación de dicha autoliquidación a través del procedimiento que regulan los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Iniciación del procedimiento: presentación de la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF

- **¿Cúando se puede presentar la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF?**

La rectificación de su autoliquidación podrá solicitarse:

- Una vez presentada la correspondiente autoliquidación.
- Siempre que la Administración tributaria no haya practicado liquidación definitiva o liquidación provisional por el mismo motivo.
- Además es necesario que no haya transcurrido el plazo de cuatro años a que se refiere el artículo 66 de la citada Ley General Tributaria.

Dicho plazo de cuatro años comenzará a contarse:

a) Si la declaración se presentó dentro del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones, desde el día siguiente a la finalización del mismo.

b) Si la declaración se presentó fuera de dicho plazo, desde el día siguiente a la presentación de la declaración.

- **Formas de presentar la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF**

El contribuyente puede solicitar la rectificación de la autoliquidación del IRPF:

a) Utilizando, de forma voluntaria, el modelo de declaración del IRPF aprobado por el Ministro de Hacienda para el ejercicio.

La presentación de esta solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF utilizando el modelo de declaración **deberá realizarse a través de alguno de los siguientes medios electrónicos:**

- **Presentación electrónica por Internet** a través del portal de la Agencia Tributaria en Internet (www.agenciatributaria.es) o bien directamente en https://www.agenciatributaria.gob.es, y para los periodos impositivos 2017 y siguientes, también a través de los programas de presentación desarrollados por terceros.

Para ello el contribuyente cumplimentará una nueva autoliquidación que comprenderá además de los correctamente reflejados en la autoliquidación originaria, los de nueva inclusión o modificación.

Deberá marcar la casilla ***[127]*** de la página 3 de la declaración dentro del apartado ""Solicitud de rectificación de autoliquidación" y proceder a consignar los datos correspondientes a la regularización en el epígrafe O de la página 19 de la declaración. A tal efecto, se indicará el resultado a ingresar de anteriores autoliquidaciones o liquidaciones administrativas correspondientes al ejercicio 2018 (casilla ***[0681]***) o bien el resultado a devolver como consecuencia de la tramitación de anteriores autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2018 (casilla ***[0682]***).

Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las nor-

mas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dentro del epígrafe O de la página 19 de la declaración deberá hacerse constar en la casilla ***[0686]*** el Número de justificante de la autoliquidación cuya rectificación se solicita y, en caso de que se solicite una devolución, en la casilla ***[0687]*** el Número de Cuenta en el que solicita se efectúe la devolución.

La presentación de la autoliquidación, una vez cumplimentados los datos anteriores hace las funciones de escrito de solicitud de rectificación de la autoliquidación e inicia el procedimiento.

Podrá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el contribuyente. Los citados documentos o escritos podrán presentarse a través del registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regulado mediante Resolución de 28 de diciembre de 2009, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se crea la Sede electrónica y se regulan los registros electrónicos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria Todo ello se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

- **Presentación electrónica a través del teléfono**, mediante llamada al número 901 200 345 (accesible también a través del teléfono 91 535 68 13), exclusivamente para aquellos contribuyentes que cumplan los requisitos que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet y, siempre que la autoliquidación a rectificar se haya realizado a través del Servicio de tramitación del borrador/declaración,

  A estos efectos, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria se adoptarán las medidas de control precisas que permitan garantizar la identidad de los contribuyentes que efectúan la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF.

  - ***Recuerde:*** *esta forma de solicitar la rectificación de una autoliquidación del IRPF es más sencilla y permite a la Administración tributaria resolver estos procedimientos con mayor celeridad.*

  La utilización voluntaria el modelo de declaración del IRPF como solicitud de rectificación está disponible para las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios 2016 a 2018, y puede utilizarse tanto en período voluntario de presentación como fuera de él.

b) **Mediante escrito dirigido a la Dependencia o Sección de Gestión de la Delegación o Administración de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio habitual,** haciendo constar claramente los errores u omisiones padecidos y acompañando justificación suficiente de los mismos.

Tramitación del procedimiento

El procedimiento se regirá por lo dispuesto en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación.

A estos efectos, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten

la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes. También se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que, en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la resolución.

Terminación del procedimiento

El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación.

En el caso de que la solicitud sea considerada procedente, el órgano competente de la Administración tributaria practicará liquidación provisional rectificando la declaración presentada y devolverá, en su caso, la cantidad indebidamente ingresada más los intereses de demora correspondientes, conforme a lo dispuesto en los artículos 221 y 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18) y en su normativa reglamentaria de desarrollo.

Especialidades en el caso de solicitud de rectificación utilizando el modelo de declaración del IRPF

No obstante, para los contribuyentes que soliciten la rectificación de sus autoliquidaciones de IRPF presentadas utilizando el modelo de declaración se establecen las siguientes especialidades **para el caso de que la Administración tributaria, habiendo limitado sus actuaciones a contrastar la documentación presentada por el interesado con los datos y antecedentes que obren en poder de aquella, acuerde rectificar la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente**:

a) El acuerdo de la Administración **no impedirá la posterior comprobación del objeto del procedimiento.**

b) Si el acuerdo diese lugar exclusivamente a una devolución derivada de la normativa del tributo y no procediese el abono de intereses de demora, s**e entenderá notificado dicho acuerdo por la recepción de la transferencia bancaria, sin necesidad de que la Administración tributaria efectúe una liquidación provisional.**

Apéndice normativo

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del 29)

- Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31)

  (Textos concordados y anotados)

- Normativa en vigor a 31 de diciembre de 2012 de la Ley y el Reglamento aplicable a:
  - Deducción por inversión en vivienda habitual
  - Exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación adquiridas antes de 29 de septiembre de 2013

- Disposiciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contenidas en las Leyes de las Comunidades Autónomas aplicables en el ejercicio 2017

LEY 35/2006, DE 28 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE SOCIEDADES, SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES Y SOBRE EL PATRIMONIO.

(BOE del 29)

TÍTULO PRELIMINAR

Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación

Artículo 1. Naturaleza del Impuesto.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.

Artículo 2. Objeto del Impuesto.

Constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

Artículo 3. Configuración como Impuesto cedido parcialmente a las Comunidades Autónomas. (1)

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un impuesto cedido parcialmente, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas.

2. El alcance de las competencias normativas de las Comunidades Autónomas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será el previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, por l+++a que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

3. El cálculo de la cuota líquida autonómica se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y, en su caso, en la normativa dictada por la respectiva Comunidad Autónoma **(2)**. En el caso de que las Comunidades Autónomas no hayan asumido o ejercido las competencias normativas sobre este impuesto, la cuota líquida se exigirá de acuerdo con el mínimo personal y familiar y las deducciones establecidas por el Estado.

Artículo 4. Ámbito de aplicación.

1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley.

Artículo 5. Tratados y Convenios.

Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

TÍTULO I

Sujeción al Impuesto: aspectos materiales, personales y temporales

CAPÍTULO I

Hecho imponible y rentas exentas

Artículo 6. Hecho imponible.

1. Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. **(3)**

2. Componen la renta del contribuyente:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital.

c) Los rendimientos de las actividades económicas.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

3. A efectos de la determinación de la base imponible y del cálculo del Impuesto, la renta se clasificará en general y del ahorro.

4. No estará sujeta a este impuesto la renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **(4)**

5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital. **(5)**

---

(1) Artículo 3 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen Común y Ciudades con Estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

(2) Las disposiciones normativas dictadas por las respectivas Comunidades Autónomas aplicables al ejercicio 2017 se reproducen en la Addenda de este Apéndice normativo

(3) Véanse las disposiciones adicionales primera y decimoquinta de esta Ley en la que se configuran determinados supuestos que no tienen la consideración de renta a efectos del IRPF.

(4) Véase el artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del 19), en el que se define el hecho imponible del citado impuesto.

(5) Véase a este respecto, el artículo 40 de esta Ley.

Artículo 7. Rentas exentas. (6)

Estarán exentas las siguientes rentas:

a) Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo y las pensiones derivadas de medallas y condecoraciones concedidas por actos de terrorismo. **(7)**

b) Las ayudas de cualquier clase percibidas por los afectados por el virus de inmunodeficiencia humana, reguladas en el Real Decreto-ley 9/1993, de 28 de mayo.

c) Las pensiones reconocidas en favor de aquellas personas que sufrieron lesiones o mutilaciones con ocasión o como consecuencia de la Guerra Civil, 1936/1939, ya sea por el régimen de clases pasivas del Estado o al amparo de la legislación especial dictada al efecto.

d) Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre. **(8)**

Disposición adicional primera. Exención de las indemnizaciones por daños personales.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y concordantes de su Reglamento, tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos de su calificación como rentas exentas, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

e) **(9)** Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros.

Artículo 1. Indemnizaciones por despido o cese del trabajador. (10)

El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

---

(6) Véanse los artículos 33.4, 38, 42.3, las disposiciones adicionales cuarta, quinta, trigésima cuarta, trigésimo sexta y trigésima séptima de esta Ley, así como el artículo 75 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, relativo a la exención del 50 por 100 de los rendimientos del trabajo personal devengados por los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias.

(7) Véase el artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de Solidaridad con las víctimas del terrorismo (BOE del 9). Véase, asimismo, el artículo 16 de la Ley 29/2011, de 22 de septiembre, de Reconocimiento y Protección Integral a las Víctimas del Terrorismo (BOE del 23) y el Real Decreto 671/2013, de 6 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la mencionada Ley 29/2011 (BOE del 18. Corrección de errores del 19). También el Real Decreto Ley 6/2006, de 23 de junio, sobre pensiones excepcionales derivadas de atentados terroristas (BOE del 24).

(8) Para los accidentes que se produzcan a partir de 1 de enero de 2016, se aplicará el sistema de valoración que recoge el nuevo Título IV y el nuevo Anexo que ha sustituido al anterior del Texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, ambos introducidos por el artículo único de la Ley 35/2015, de 22 de septiembre, de reforma del sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación (BOE del 23). Para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación ocurridos con anterioridad a 1 de enero de 2016 se aplicará el sistema recogido en el Anexo y en el Anejo del Texto Refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2015.

(9) Letra e) del artículo 7 modificada, con efectos desde 29 de noviembre de 2014, por el artículo Primero.Uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley.

(10) Artículo 1 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Uno del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

Artículo 73. Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.

1. Cuando el contribuyente pierda la exención de la indemnización por despido o cese a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que vuelva a prestar servicios y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicha circunstancia.

(...)

f) Las prestaciones reconocidas al contribuyente por la Seguridad Social o por las entidades que la sustituyan como consecuencia de incapacidad permanente absoluta o gran invalidez.

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas para la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

g) Las pensiones por inutilidad o incapacidad permanente del régimen de clases pasivas, siempre que la lesión o enfermedad que hubiera sido causa de aquéllas inhabilitara por completo al perceptor de la pensión para toda profesión u oficio.

h) (11) Las prestaciones por maternidad o paternidad y las familiares no contributivas reguladas en el Capítulo VI y VII del Título II y en el Capítulo I del título VI del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas.**(12)**

Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social para los profesionales integrados en dicho régimen especial. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades antes citadas, en las prestaciones de estas últimas.

En el caso de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no de derecho a percibir la prestación por maternidad o paternidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra, estará exenta la retribución percibida durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad a que se refieren las letras a), b) y c) del artículo 49 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre o la reconocida por la legislación específica que le resulte de aplicación por situaciones idénticas a las previstas anteriormente. La cuantía exenta de las retribuciones o prestaciones referidas en este párrafo tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo.

Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, maternidad o paternidad, hijos a cargo y orfandad.

También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales.

i) Las prestaciones económicas percibidas de instituciones públicas con motivo del acogimiento de personas con discapacidad, mayores de 65 años o menores, sea en la modalidad simple, permanente o preadoptivo o las equivalentes previstas en los ordenamientos de las Comunidades Autónomas, incluido el acogimiento en la ejecución de la medida judicial de convivencia del menor con persona o familia previsto en la Ley Orgánica 5/2000, de 12 de enero, reguladora de la responsabilidad penal de los menores.

Igualmente estarán exentas las ayudas económicas otorgadas por instituciones públicas a personas con discapacidad con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento o mayores de 65 años para financiar su estancia en residencias o centros de día, siempre que el resto de sus rentas no excedan del doble del indicador público de renta de efectos múltiples. **(13)**

j) (14) Las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de

---

(11) Letra h) del artículo 7 modificada, con efectos 30 de diciembre de 2018 y ejercicios anteriores no prescritos por el artículo 1. Primero. del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral (BOE del 29).

(12) Téngase en cuenta que el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio se derogo con efectos de 2 de enero de 2016, por la disposición derogatoria única.1 del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social:

(13) De acuerdo con la disposición adicional centésima décima novena de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4), la cuantía anual del será de 7.519,59 euros cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.454,03 euros para dicho ejercicio. Véase también el artículo 72 del Reglamento.

(14) Letra j) del artículo 7 modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no

cación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Artículo 2. Exención de becas al estudio y de formación de investigadores.

1. (15) A efectos de lo establecido en el artículo 7.j) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las becas públicas percibidas para cursar estudios reglados cuando la concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria. En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

Tratándose de becas para estudios concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, se entenderán cumplidos los principios anteriores cuando concurran los siguientes requisitos:

a) Que los destinatarios sean colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

b) Que el anuncio de la Convocatoria se publique en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad.

c) Que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva.

A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 7.j) de la Ley, estarán exentas las becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación al que se refiere el artículo 3 del citado real decreto. En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral.

A efectos de la aplicación del último inciso del artículo 7.j) de la Ley, las bases de la convocatoria deberán prever como requisito o mérito, de forma expresa, que los destinatarios sean funcionarios, personal al servicio de las Administraciones Públicas y personal docente e investigador de las Universidades. Además, cuando las becas sean convocadas por entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el título II de la Ley 49/2002 o por fundaciones bancarias reguladas en el título II de la Ley 26/2013 en el desarrollo de su actividad de obra social, deberán igualmente cumplir los requisitos previstos en el segundo párrafo de este apartado.

2. (16) 1.º El importe de la beca exento para cursar estudios reglados alcanzará los costes de matrícula, o cantidades satisfechas por un concepto equivalente para poder cursar tales estudios, y de seguro de accidentes corporales y asistencia sanitaria del que sea beneficiario el becario y, en su caso, el cónyuge e hijo del becario siempre que no posean cobertura de la Seguridad Social, así como una dotación económica máxima, con carácter general, de 6.000 euros anuales.

Este último importe se elevará hasta un máximo de 18.000 euros anuales cuando la dotación económica tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente. Cuando se trate de estudios en el extranjero dicho importe ascenderá a 21.000 euros anuales.

Si el objeto de la beca es la realización de estudios de doctorado, estará exenta la dotación económica hasta un importe máximo de 21.000 euros anuales o 24.600 euros anuales cuando se trate de estudios en el extranjero.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, cuando la duración de la beca sea inferior al año na-

(15) Apartado 1 del artículo 2 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Dos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(16) Apartado 2 del artículo 2 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Uno del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

tural la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda.

2.º En el supuesto de becas para investigación gozará de exención la dotación económica derivada del programa de ayuda del que sea beneficiario el contribuyente.

3.º En el supuesto de becas para realización de estudios de tercer ciclo y becas para investigación, la dotación económica exenta incluirá las ayudas complementarias que tengan por objeto compensar los gastos de locomoción, manutención y estancia derivados de la asistencia a foros y reuniones científicas, así como la realización de estancias temporales en universidades y centros de investigación distintos a los de su adscripción para completar, en ambos casos, la formación investigadora del becario.

k) Las anualidades por alimentos percibidas de los padres en virtud de decisión judicial.

l) Los premios literarios, artísticos o científicos relevantes, con las condiciones que reglamentariamente se determinen, así como los premios "Príncipe de Asturias", en sus distintas modalidades, otorgados por la Fundación Príncipe de Asturias.

Artículo 3. Exención de determinados premios literarios, artísticos y científicos.

1. A efectos de la exención prevista en el artículo 7.l) de la Ley del Impuesto, tendrá la consideración de premio literario, artístico o científico relevante la concesión de bienes o derechos a una o varias personas, sin contraprestación, en recompensa o reconocimiento al valor de obras literarias, artísticas o científicas, así como al mérito de su actividad o labor, en general, en tales materias.

2. 1.º El concedente del premio no podrá realizar o estar interesado en la explotación económica de la obra u obras premiadas.

En particular, el premio no podrá implicar ni exigir la cesión o limitación de los derechos de propiedad sobre aquéllas, incluidos los derivados de la propiedad intelectual o industrial.

No se considerará incumplido este requisito por la mera divulgación pública de la obra, sin finalidad lucrativa y por un período de tiempo no superior a seis meses.

2.º En todo caso, el premio deberá concederse respecto de obras ejecutadas o actividades desarrolladas con anterioridad a su convocatoria.

No tendrán la consideración de premios exentos las becas, ayudas y, en general, las cantidades destinadas a la financiación previa o simultánea de obras o trabajos relativos a las materias citadas en el apartado 1 anterior.

3.º La convocatoria deberá reunir los siguientes requisitos:

a) Tener carácter nacional o internacional.

b) No establecer limitación alguna respecto a los concursantes por razones ajenas a la propia esencia del premio.

c) Que su anuncio se haga público en el Boletín Oficial del Estado o de la Comunidad Autónoma y en, al menos, un periódico de gran circulación nacional.

Los premios que se convoquen en el extranjero o por Organizaciones Internacionales sólo tendrán que cumplir el requisito contemplado en la letra b) anterior para acceder a la exención.

4.º La exención deberá ser declarada por el órgano competente de la Administración tributaria, de acuerdo con el procedimiento que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. **(17)**

La declaración anterior habrá de ser solicitada, con aportación de la documentación pertinente, por:

a) La persona o entidad convocante del premio, con carácter general.

b) La persona premiada, cuando se trate de premios convocados en el extranjero o por Organizaciones Internacionales.

La solicitud deberá efectuarse con carácter previo a la concesión del premio o, en el supuesto de la letra b) anterior, antes del inicio del período reglamentario de declaración del ejercicio en que se hubiera obtenido.

Para la resolución del expediente podrá solicitarse informe del Departamento ministerial competente por razón de la materia o, en su caso, del órgano correspondiente de las Comunidades Autónomas.

El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada.

La declaración tendrá validez para sucesivas convocatorias siempre que estas no modifiquen los términos que hubieran sido tomados en consideración a efectos de conceder la exención.

En el supuesto en que las sucesivas convocatorias modificasen dichos términos, o se incumpla alguno de los requisitos exigidos para su aplicación, el mismo órgano de la Administración tributaria a que se refiere el primer párrafo de este número 4.º declarará la pérdida del derecho a su aplicación desde que dicha modificación o incumplimiento se produzca.

3. Cuando la Administración tributaria haya declarado la exención del premio, las personas a que se refiere la letra a) del número 4.º del apartado anterior, vendrán obligadas a comunicar a la Administración tributaria, dentro del mes siguiente al de concesión, la fecha de ésta, el premio concedido y los datos identificadores de quienes hayan resultado beneficiados por los mismos.

m) Las ayudas de contenido económico a los deportistas de alto nivel ajustadas a los programas de preparación establecidos por el Consejo Superior de Deportes con las federaciones deportivas españolas o con el Comité Olímpico Español, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

(17) Véase la Orden EHA/3525/2008, de 20 de noviembre, por la que se establece el procedimiento para la declaración de la exención del IRPF de determinados premios literarios, artísticos o científicos (BOE de 5 de diciembre).

Artículo 4. Exención de las ayudas a los deportistas de alto nivel.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.m) de la Ley del Impuesto, estarán exentas, con el límite de 60.100 euros anuales, las ayudas económicas de formación y tecnificación deportiva que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que sus beneficiarios tengan reconocida la condición de deportistas de alto nivel, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel. **(18)**

b) Que sean financiadas, directa o indirectamente, por el Consejo Superior de Deportes, por la Asociación de Deportes Olímpicos, por el Comité Olímpico Español o por el Comité Paralímpico Español.

n) **(19)** Las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma.

Esta exención estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

ñ) **(20)** Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley antes de la finalización de dicho plazo, determinará la obligación de integrar los rendimientos a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento.

o) Las gratificaciones extraordinarias satisfechas por el Estado español por la participación en misiones internacionales de paz o humanitarias, en los términos que reglamentariamente se establezcan. **(21)**

Artículo 5. Exención de las gratificaciones extraordinarias percibidas por la participación en misiones de paz o humanitarias.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.o) de la Ley del Impuesto, estarán exentas las cantidades satisfechas por el Estado español a los miembros de misiones internacionales de paz o humanitarias por los siguientes motivos:

a) Las gratificaciones extraordinarias de cualquier naturaleza que respondan al desempeño de la misión internacional de paz o humanitaria.

b) Las indemnizaciones o prestaciones satisfechas por los daños personales que hubieran sufrido durante las mismas.

p) Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal **(22)**. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Artículo 6. Exención de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero.

1. Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.p) de la Ley del Impuesto, los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

---

(18) Dicha referencia debe entenderse realizada al Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25 - Rectificación 22-12-2007).

(19) Letra n) del artículo 7 modificada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 8.Uno de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (BOE del 27).

(20) Letra ñ) del artículo 7 añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(21) Véase el artículo 7 del Real Decreto Ley 8/2004, de 5 de noviembre (BOE del 20), en la redacción dada al mismo por la Ley Orgánica 7/2007, de 2 de julio (BOE del 7), en el que se declaran exentas del IRPF las indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

(22) Véase la Nota [(33)] de la página 881.

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero.

Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año.

3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el artículo 9.A.3.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

q) Las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.**(23)**

r) Las prestaciones percibidas por entierro o sepelio, con el límite del importe total de los gastos incurridos.

(23) La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE de 2 de octubre), deroga con efectos de 2 de octubre de 2016 el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo. A partir de esa fecha el procedimiento es el previsto en la citada Ley 39/2015, de 1 de octubre.

Artículo 12. Aplicación de la reducción del 30 por ciento a determinados rendimientos del trabajo. (24)

(...)

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

(...)

s) Las ayudas económicas reguladas en el artículo 2 de la Ley 14/2002, de 5 de junio. **(25)**

t) **(26)** Las derivadas de la aplicación de los instrumentos de cobertura cuando cubran exclusivamente el riesgo de incremento del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios destinados a la adquisición de la vivienda habitual, regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica.

u) Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía. **(27)**

v) Las rentas que se pongan de manifiesto en el momento de la constitución de rentas vitalicias aseguradas resultantes de los planes individuales de ahorro sistemático a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley. **(28)**

w) **(29)** Los rendimientos del trabajo derivados de las prestaciones obtenidas en forma de renta por las personas con discapacidad correspondientes a las aportaciones a las que se refiere el artículo 53 de esta Ley, hasta un importe máximo anual de tres veces el indicador público de renta de efectos múltiples.

(24) Artículo 12 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuatro del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(25) Se refiere a las ayudas económicas a las personas con hemofilia u otras coagulopatías congénitas que hayan desarrollado la hepatitis C como consecuencia de tratamientos con concentrados de factores de coagulación en el ámbito del sistema sanitario público.

(26) Para el concepto de vivienda habitual a efectos de esta exención véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley y el artículo 41 bis del Reglamento.

(27) Véase la disposición adicional decimonovena de esta Ley.

(28) Véase la disposición transitoria decimocuarta de esta Ley.

(29) Letra w) del artículo 7 modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Igualmente estarán exentos, con el mismo límite que el señalado en el párrafo anterior, los rendimientos del trabajo derivados de las aportaciones a patrimonios protegidos a que se refiere la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

x) Las prestaciones económicas públicas vinculadas al servicio, para cuidados en el entorno familiar y de asistencia personalizada que se derivan de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. **(30)**

y) **(31)** Las prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos, así como las demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad cuando ellos y las personas a su cargo, carezcan de medios económicos suficientes, hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples.

Asimismo estarán exentas las ayudas concedidas a las víctimas de delitos violentos a que se refiere la Ley 35/1995, de 11 de diciembre, de ayudas y asistencia a las víctimas de delitos violentos y contra la libertad sexual, y las ayudas previstas en la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género, y demás ayudas públicas satisfechas a víctimas de violencia de género por tal condición.

z) Las prestaciones y ayudas familiares percibidas de cualquiera de las Administraciones Públicas, ya sean vinculadas a nacimiento, adopción, acogimiento o cuidado de hijos menores.

Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

(...)

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

(...)

(30) Véase la Ley 39/2006, de 14 de diciembre (BOE del 15) y el Real Decreto 374/2010, de 26 de marzo (BOE del 27).

(31) Letra y) del artículo 7 que establecía exención limitada de dividendos fue suprimida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28). Se añade, con efectos desde 1 de enero de 2015, un nuevo contenido a la letra y) por el artículo 1.Uno del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11).

CAPÍTULO II

Contribuyentes

Artículo 8. Contribuyentes.

1. Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. **(32)**

b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.

2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal **(33)**. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

3. **(34)** No tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley.

Artículo 9. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio español.

1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias

(32) Véase el artículo 93 de esta Ley en el que se regula el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Véase, asimismo, la disposición transitoria decimoséptima de esta Ley.

(33) La relación de países y territorios calificados como paraísos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13), modificado por Real Decreto 116/2003, de 31 de enero (BOE de 1 de febrero). Véase la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en la redacción dada por la disposición final segunda de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE del 28)

(34) Apartado 3 del artículo 8 modificado, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo Primero.Seis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase también la disposición transitoria decimonovena de la Ley del IRPF sobre "Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles".

temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

2. No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.

Artículo 10. Contribuyentes que tienen su residencia habitual en territorio extranjero.

1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:

a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.

b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

2. No será de aplicación lo dispuesto en este artículo:

a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.

b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 11. Individualización de rentas.

1. La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquélla, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio.

2. Los rendimientos del trabajo se atribuirán exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción.

No obstante, las prestaciones a que se refiere el artículo 17.2 a) de esta Ley se atribuirán a las personas físicas en cuyo favor estén reconocidas.

3. (35) Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

4. Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

5. (36) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

---

(35) Apartado 3 del artículo 11 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(36) Apartado 5 del artículo 11 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente.

CAPÍTULO III

Período impositivo, devengo del Impuesto e imputación temporal

Artículo 12. Regla general.

1. El período impositivo será el año natural.

2. El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente.

Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural.

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.

2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

Artículo 14. Imputación temporal.

1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

b) Los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse.

Artículo 7. Imputación temporal de rendimientos.

1. Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas aplicarán a las rentas derivadas de dichas actividades, exclusivamente, los criterios de imputación temporal previstos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y sus normas de desarrollo, sin perjuicio de lo previsto en el siguiente apartado. Asimismo, resultará aplicable lo previsto en los apartados 3 y 4 del artículo 14 de la Ley del Impuesto en relación con las rentas pendientes de imputar en los supuestos previstos en los mismos.

2. 1.º Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas y que deban cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en los apartados 3, 4, 5 y 6 del artículo 68 de este Reglamento, podrán optar por el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos de todas sus actividades económicas.

Dicho criterio se entenderá aprobado por la Administración tributaria, a efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por el solo hecho de así manifestarlo en la correspondiente declaración, y deberá mantenerse durante un plazo mínimo de tres años.

2.º La opción por el criterio señalado en este apartado perderá su eficacia si, con posterioridad a dicha opción, el contribuyente debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento.

3.º Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación si el contribuyente desarrollase alguna actividad económica por la que debiera cumplimentar sus obligaciones contables y registrales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 68 de este Reglamento o llevase contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio.

3. En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor que se devenguen a lo largo de varios años, el contribuyente podrá optar por imputar el anticipo a cuenta de los mismos a medida que vayan devengándose los derechos.

4. En ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal o de método de determinación del rendimiento neto comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro ejercicio.

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza.

b) Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurran las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

c) **(37)** Las ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas se imputarán al período impositivo en que tenga lugar su cobro, sin perjuicio de las opciones previstas en las letras g), i) y j) de este apartado.

---

(37) Letra c) del apartado 2 del artículo 14 modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

d) En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y éstos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta.

e) Las diferencias positivas o negativas que se produzcan en las cuentas representativas de saldos en divisas o en moneda extranjera, como consecuencia de la modificación experimentada en sus cotizaciones, se imputarán en el momento del cobro o del pago respectivo.

f) Las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se imputarán al período impositivo en que se entiendan producidas.

g) Las ayudas públicas percibidas como compensación por los defectos estructurales de construcción de la vivienda habitual y destinadas a su reparación podrán imputarse por cuartas partes, en el periodo impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

h) Se imputará como rendimiento de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25.3 de esta Ley, de cada período impositivo, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo del período impositivo en aquellos contratos de seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión. El importe imputado minorará el rendimiento derivado de la percepción de cantidades en estos contratos.

No resultará de aplicación esta regla especial de imputación temporal en aquellos contratos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

A) No se otorgue al tomador la facultad de modificar las inversiones afectas a la póliza.

B) Las provisiones matemáticas se encuentren invertidas en:

a) Acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, predeterminadas en los contratos, siempre que se trate de instituciones de inversión colectiva adaptadas a la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, o amparadas por la Directiva 85/611/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1985. **(38)**

b) Conjuntos de activos reflejados de forma separada en el balance de la entidad aseguradora, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

La determinación de los activos integrantes de cada uno de los distintos conjuntos de activos separados deberá corresponder, en todo momento, a la entidad aseguradora quien, a estos efectos, gozará de plena libertad para elegir los activos con sujeción, únicamente, a criterios generales predeterminados relativos al perfil de riesgo del conjunto de activos o a otras circunstancias objetivas.

La inversión de las provisiones deberá efectuarse en los activos aptos para la inversión de las provisiones técnicas, recogidos en el artículo 50 del Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, con excepción de los bienes inmuebles y derechos reales inmobiliarios.

Las inversiones de cada conjunto de activos deberán cumplir los límites de diversificación y dispersión establecidos, con carácter general, para los contratos de seguro por el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y demás normas que se dicten en desarrollo de aquélla.

No obstante, se entenderá que cumplen tales requisitos aquellos conjuntos de activos que traten de desarrollar una política de inversión caracterizada por reproducir un determinado índice bursátil o de renta fija representativo de algunos de los mercados secundarios oficiales de valores de la Unión Europea.

El tomador únicamente tendrá la facultad de elegir, entre los distintos conjuntos separados de activos, en cuáles debe invertir la entidad aseguradora la provisión matemática del seguro, pero en ningún caso podrá intervenir en la determinación de los activos concretos en los que, dentro de cada conjunto separado, se invierten tales provisiones.

En estos contratos, el tomador o el asegurado podrán elegir, de acuerdo con las especificaciones de la póliza, entre las distintas instituciones de inversión colectiva o conjuntos separados de activos, expresamente designados en los contratos, sin que puedan producirse especificaciones singulares para cada tomador o asegurado.

Las condiciones a que se refiere este párrafo h) deberán cumplirse durante toda la vigencia del contrato.

i) Las ayudas incluidas en el ámbito de los planes estatales para el acceso por primera vez a la vivienda en propiedad, percibidas por los contribuyentes mediante pago único en concepto de Ayuda Estatal Directa a la Entrada (AEDE), podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en el que se obtengan y en los tres siguientes.

j) Las ayudas públicas otorgadas por las Administraciones competentes a los titulares de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico

(38) El artículo 117 de la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio, del Parlamento Europeo y Consejo, deroga la Directiva 85/611/CEE con efectos a partir de 1 de julio de 2011, estableciendo además que las referencias a la Directiva derogada se entenderán hechas a la Directiva 2009/65/CE.

Español, y destinadas exclusivamente a su conservación o rehabilitación, podrán imputarse por cuartas partes en el período impositivo en que se obtengan y en los tres siguientes, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha ley, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

k) **(39)** Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

3. (40) En el supuesto de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando el traslado de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, el contribuyente podrá optar por imputar las rentas pendientes conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, o por presentar a medida en que se vayan obteniendo cada una de las rentas pendientes de imputación, una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto. La autoliquidación se presentará en el plazo de declaración del período impositivo en el que hubiera correspondido imputar dichas rentas en caso de no haberse producido la pérdida de la condición de contribuyente.

4. En el caso de fallecimiento del contribuyente todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse.

(39) Letra k) del apartado 2 del artículo 14 añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(40) Apartado 3 del artículo 14 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por la disposición final décima de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

Artículo 63. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. (41) En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en la subsección 2.ª de la sección 1.ª del capítulo I del título II del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

(41) Apartado 2 del artículo 63 del Reglamento IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2013, el artículo Segundo. Primero.Siete del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

TÍTULO II

Determinación de la renta sometida a gravamen

Artículo 15. Determinación de la base imponible y liquidable.

1. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente y se determinará aplicando los métodos previstos en el artículo 16 de esta Ley.

2. Para la cuantificación de la base imponible se procederá, en los términos previstos en esta Ley, por el siguiente orden:

1.º Las rentas se calificarán y cuantificarán con arreglo a su origen. Los rendimientos netos se obtendrán por diferencia entre los ingresos computables y los gastos deducibles. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se determinarán, con carácter general, por diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición.

2.º Se aplicarán las reducciones sobre el rendimiento íntegro o neto que, en su caso, correspondan para cada una de las fuentes de renta.

3.º Se procederá a la integración y compensación de las diferentes rentas según su origen y su clasificación como renta general o del ahorro.

El resultado de estas operaciones dará lugar a la base imponible general y del ahorro.

3. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible, en los términos previstos en esta Ley, las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y pensiones compensatorias, lo que dará lugar a las bases liquidables general y del ahorro.

4. **(42)** No se someterán a tributación las rentas que no excedan del importe del mínimo personal y familiar que resulte de aplicación.

TÍTULO III

Determinación de la base imponible

CAPÍTULO I

Métodos de determinación

Artículo 16. Métodos de determinación de la base imponible.

1. La cuantía de los distintos componentes de la base imponible se determinará con carácter general por el método de estimación directa.

2. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se llevará a cabo en los términos previstos en el artículo 28 de esta Ley a través de los siguientes métodos:

a) Estimación directa, que se aplicará como método general, y que admitirá dos modalidades, la normal y la simplificada.

b) Estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. El método de estimación indirecta se aplicará de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **(43)**

En la estimación indirecta de los rendimientos procedentes de actividades económicas se tendrán en cuenta, preferentemente, los signos, índices o módulos establecidos para la estimación objetiva, cuando se trate de contribuyentes que hayan renunciado a este último método de determinación de la base imponible.

Artículo 27. Métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 16.2 de la Ley del Impuesto, existirán los siguientes métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas:

1.º Estimación directa, que tendrá dos modalidades, normal y simplificada.

2.º Estimación objetiva.

2. Los contribuyentes aplicarán alguno de los métodos anteriores teniendo en cuenta los límites de aplicación y las reglas de incompatibilidad, renuncia y exclusión contenidas en los artículos siguientes. **(44)**

CAPÍTULO II

Definición y determinación de la renta gravable

Sección 1.ª Rendimientos del trabajo

Artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo.

1. Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Se incluirán, en particular:

a) Los sueldos y salarios.

b) Las prestaciones por desempleo.

c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.

d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

---

(42) Apartado 4 del artículo 15 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

(43) Véase el artículo 53 de la Ley que se cita.

(44) Dichos artículos del Reglamento se reproducen en las páginas 900 a 904 de este Apéndice normativo.

Artículo 9. Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia.

A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

2. Asignaciones para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

b) Tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen las siguientes cantidades:

1.º El exceso que perciban los funcionarios públicos españoles con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España, como consecuencia de la aplicación de los módulos y de la percepción de las indemnizaciones previstas en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero, y calculando dicho exceso en la forma prevista en dicho Real Decreto, y la indemnización prevista en el artículo 25.1 y 2 del Real Decreto 462/2002, de 24 de mayo, sobre indemnizaciones por razón del servicio.

2.º El exceso que perciba el personal al servicio de la Administración del Estado con destino en el extranjero sobre las retribuciones totales que obtendría por sueldos, trienios, complementos o incentivos, en el supuesto de hallarse destinado en España. A estos efectos, el órgano competente en materia retributiva acordará las equiparaciones retributivas que puedan corresponder a dicho personal si estuviese destinado en España.

3.º El exceso percibido por los funcionarios y el personal al servicio de otras Administraciones Públicas, en la medida que tengan la misma finalidad que los contemplados en los artículos 4, 5 y 6 del Real Decreto 6/1995, de 13 de enero, por el que se regula el régimen de retribuciones de los funcionarios destinados en el extranjero o no exceda de las equiparaciones retributivas, respectivamente.

4.º El exceso que perciban los empleados de empresas, con destino en el extranjero, sobre las retribuciones totales que obtendrían por sueldos, jornales, antigüedad, pagas extraordinarias, incluso la de beneficios, ayuda familiar o cualquier otro concepto, por razón de cargo, empleo, categoría o profesión en el supuesto de hallarse destinados en España.

Lo previsto en esta letra será incompatible con la exención prevista en el artículo 6 de este Reglamento.

4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros

de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador.

5. Las cuantías exceptuadas de gravamen en este artículo serán susceptibles de revisión por el Ministro de Economía y Hacienda, en la proporción en que se revisen las dietas de los funcionarios públicos.

6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen.

B. Reglas especiales:

1. Cuando los gastos de locomoción y manutención no les sean resarcidos específicamente por las empresas a quienes presten sus servicios, los contribuyentes que obtengan rendimientos del trabajo que se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos, en las siguientes cantidades, siempre que justifiquen la realidad de sus desplazamientos:

a) Por gastos de locomoción:

Cuando se utilicen medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

b) Por gastos de manutención, los importes de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero.

A estos efectos, los gastos de estancia deberán estar en todo caso resarcidos por la empresa y se regirán por lo previsto en la letra a) del apartado 3 de la letra A de este artículo.

2. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades que se abonen al contribuyente con motivo del traslado de puesto de trabajo a municipio distinto, siempre que dicho traslado exija el cambio de residencia y correspondan, exclusivamente, a gastos de locomoción y manutención del contribuyente y de sus familiares durante el traslado y a gastos de traslado de su mobiliario y enseres.

3. Estarán exceptuadas de gravamen las cantidades percibidas por los candidatos a jurado y por los jurados titulares y suplentes como consecuencia del cumplimiento de sus funciones, de acuerdo con lo previsto en el Real Decreto 385/1996, de 1 de marzo, por el que se establece el régimen retributivo e indemnizatorio del desempeño de las funciones del jurado, así como las percibidas por los miembros de las Mesas Electorales de acuerdo con lo establecido en la Orden Ministerial de 3 de abril de 1991, por la que se establece el importe de las dietas de los miembros de las Mesas Electorales. **(45)**

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) **(46)** Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en todo caso, la imputación fiscal de primas de los contratos de seguro antes señalados será obligatoria por el importe que exceda de 100.000 euros anuales por contribuyente y respecto del mismo empresario, salvo en los seguros colectivos contratados a consecuencia de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.

2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:

a) Las siguientes prestaciones:

1.ª Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad, o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

2.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de mutualidades generales obligatorias de funcionarios, colegios de huérfanos y otras entidades similares.

3.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo. **(47)**

(45) Dicha orden ha sido derogada y sustituida por la Orden INT/3782/2007, de 13 de diciembre (BOE del 25).

(46) Apartado 1.f) del artículo 17 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición transitoria vigésima sexta de esta Ley.

(47) Véase la disposición transitoria duodécima de esta Ley.

4.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros concertados con mutualidades de previsión social **(48)**, cuyas aportaciones hayan podido ser, al menos en parte, gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, u objeto de reducción en la base imponible del Impuesto.

En el supuesto de prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de dichos contratos, se integrarán en la base imponible en el importe de la cuantía percibida que exceda de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del Impuesto, por incumplir los requisitos subjetivos previstos en el párrafo a) del apartado 2 del artículo 51 o en la disposición adicional novena de esta Ley. **(49)**

5.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión social empresarial.

Asimismo, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas por los beneficiarios de contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, en la medida en que su cuantía exceda de las contribuciones imputadas fiscalmente y de las aportaciones directamente realizadas por el trabajador. **(50)**

6.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de previsión asegurados.

7.ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los seguros de dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia. **(51)**

b) Las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo, a los diputados y senadores de las Cortes Generales, a los miembros de las asambleas legislativas autonómicas, concejales de ayuntamiento y miembros de las diputaciones provinciales, cabildos insulares u otras entidades locales, con exclusión, en todo caso, de la parte de aquellas que dichas instituciones asignen para gastos de viaje y desplazamiento.

c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

d) Los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. **(52)**

(48) Véanse la disposición adicional undécima de esta Ley y la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

(49) Véase la disposición transitoria segunda de esta Ley.

(50) Véanse la disposición transitoria undécima de esta Ley y la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

(51) Véase la Ley 39/2006, de 14 de diciembre (BOE del 15).

(52) Véase la disposición transitoria vigésima quinta.2 de esta Ley.

f) Las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

g) Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales.

Artículo 47. Derechos de fundadores de sociedades.

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los beneficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por ciento del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

h) Las becas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

i) Las retribuciones percibidas por quienes colaboren en actividades humanitarias o de asistencia social promovidas por entidades sin ánimo de lucro.

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

k) Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad en los términos previstos en la disposición adicional decimoctava de esta Ley.

3. No obstante, cuando los rendimientos a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado anterior y los derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

Artículo 18. Porcentajes de reducción aplicables a determinados rendimientos del trabajo.

1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

2. **(53)** El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2.a) de esta Ley que tengan un período de

(53) Apartado 2 del artículo 18 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Diez de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición transitoria vigésima quinta, apartados 1, 2 (sobre rendimientos percibidos de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015) y 4 (entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015) de esta Ley.

generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento.

Artículo 12. Aplicación de la reducción del 30 por ciento a determinados rendimientos del trabajo. (54)

1. Se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

a) Las cantidades satisfechas por la empresa a los empleados con motivo del traslado a otro centro de trabajo que excedan de los importes previstos en el artículo 9 de este Reglamento.

b) Las indemnizaciones derivadas de los regímenes públicos de Seguridad Social o Clases Pasivas, así como las prestaciones satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, en los supuestos de lesiones no invalidantes.

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

d) Las prestaciones por fallecimiento, y los gastos por sepelio o entierro que excedan del límite exento de acuerdo con el artículo 7.r) de la Ley del Impuesto, de trabajadores o funcionarios, tanto las de carácter público como las satisfechas por colegios de huérfanos e instituciones similares, empresas y por entes públicos.

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

f) Cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral.

g) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

Respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo.

2. Tratándose de rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral con un período de generación superior a dos años que se perciban de forma fraccionada, o de rendimientos distintos de los anteriores a los que se refiere la disposición transitoria vigesimoquinta de la Ley del Impuesto, sólo será aplicable la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en caso de que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

(...)

3. El 30 por ciento de reducción, en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 17.2.a). 1.ª y 2.ª de esta Ley que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación.

El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez.

(54) Artículo 12 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuatro del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

Artículo 12. Aplicación de la reducción del 30 por ciento a determinados rendimientos del trabajo. (55)

(...)

3. La reducción prevista en el artículo 18.3 de la Ley del Impuesto resultará aplicable a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único. En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital.

4. Las reducciones previstas en este artículo no se aplicarán a las contribuciones empresariales imputadas que reduzcan la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 51, 53 y en la disposición adicional undécima de esta Ley.

Artículo 19. Rendimiento neto del trabajo.

1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.

2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

Artículo 10. Gastos deducibles por cuotas satisfechas a sindicatos y Colegios profesionales.

Para la determinación del rendimiento neto del trabajo, serán deducibles las cuotas satisfechas a sindicatos. También serán deducibles las cuotas satisfechas a Colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio para el desempeño del trabajo, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, con el límite de 500 euros anuales.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) **(56)** En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado.

Artículo 11. Otros gastos deducibles. (57)

1. Podrán deducir la cuantía de 2.000 euros anuales adicionales establecida en el segundo párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia.

2. A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo período impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar.

Artículo 72. Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan re-

(55) Artículo 12 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuatro del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(56) Apartado 2.f) del artículo 19 añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Once de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(57) Artículo 11 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Tres del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

conocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

Artículo 20. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

I.- (Redacción vigente hasta el 4 de julio de 2018)

Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 11.250 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de esta Ley.

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

II.- (Redacción vigente desde el 5 de julio de 2018) (58)

Los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825 euros siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las del trabajo superiores a 6.500 euros, minorarán el rendimiento neto del trabajo en las siguientes cuantías:

a) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros: 5.565 euros anuales.

b) Contribuyentes con rendimientos netos del trabajo comprendidos entre 13.115 y 16.825 euros: 5.565 euros menos el resultado de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros anuales.

A estos efectos, el rendimiento neto del trabajo será el resultante de minorar el rendimiento íntegro en los gastos previstos en las letras a), b), c), d) y e) del artículo 19.2 de esta Ley.

Como consecuencia de la aplicación de la reducción prevista en este artículo, el saldo resultante no podrá ser negativo.

Sección 2.ª Rendimientos del capital

Artículo 21. Definición de rendimientos del capital.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital.

2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital:

a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.

Subsección 1.ª Rendimientos del capital inmobiliario

Artículo 22. Rendimientos íntegros del capital inmobiliario.

1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.

Artículo 23. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

(58) Artículo 20 modificado, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 59.Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4). Con relación a la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y determinación del tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo durante el período impositivo 2018 véase la disposición adicional cuadragésima séptima de la ley del IRPF.

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º.

2.º Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquéllos y no tengan carácter sancionador.

3.º Los saldos de dudoso cobro en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

4.º Las cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales.

Artículo 13. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario.

Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares.

d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. Se entenderá cumplido este requisito:

1.º Cuando el deudor se halle en situación de concurso.

2.º Cuando entre el momento de la primera gestión de cobro realizada por el contribuyente y el de la finalización del período impositivo hubiesen transcurrido más de seis meses, y no se hubiese producido una renovación de crédito.

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento.

b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo. **(59)**

En el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Artículo 14. Gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario.

1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de

(59) Véase la disposición transitoria tercera de esta Ley aplicable a los contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.

adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

b) Tratándose de bienes de naturaleza mobiliaria, susceptibles de ser utilizados por un período superior al año y cedidos conjuntamente con el inmueble: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar a los costes de adquisición satisfechos los coeficientes de amortización determinados de acuerdo con la tabla de amortizaciones simplificada a que se refiere el artículo 30.1.ª de este Reglamento.

3. En el caso de que los rendimientos procedan de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, podrá amortizarse, con el límite de los rendimientos íntegros de cada derecho, su coste de adquisición satisfecho.

La amortización, en este supuesto, será el resultado de las reglas siguientes:

a) Cuando el derecho o facultad tuviese plazo de duración determinado, el que resulte de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración del mismo.

b) Cuando el derecho o facultad fuese vitalicio, el resultado de aplicar al coste de adquisición satisfecho el porcentaje del 3 por ciento.

2. (60) En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

Artículo 16. Reducción por arrendamiento de vivienda. Suprimido (61)

3. (62) Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Artículo 15. Rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. (63)

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23.3 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Artículo 24. Rendimiento en caso de parentesco.

Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley.

Subsección 2.ª Rendimientos del capital mobiliario

Artículo 25. Rendimientos íntegros del capital mobiliario.

Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculten para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los

(60) Apartado 2 del artículo 23 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Trece de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(61) Artículo 16 del Reglamento del IRPF suprimido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Seis del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(62) Apartado 3 del artículo 23 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Trece de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición transitoria vigésima quinta.2 de esta Ley del IRPF (sobre rendimientos percibidos de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015) de esta Ley.

(63) Artículo 15 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cinco del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) **(64)** La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubierangenerado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de esta letra e) la distribución de la prima de emisión hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e).

(64) Apartado 1.e) del artículo 25 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Catorce de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Veáse los articulos 105.2 f) de la Ley del IRPF y 69.5 del Reglamento.

2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. **(65)**

Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

a) En particular, tendrán esta consideración:

1.º Los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

2.º La contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros.

3.º Las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra.

4.º Las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla.

b) En el caso de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de valores, se computará como rendimiento la diferencia entre el valor de transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de los mismos y su valor de adquisición o suscripción.

Como valor de canje o conversión se tomará el que corresponda a los valores que se reciban.

Los gastos accesorios de adquisición y enajenación serán computados para la cuantificación del rendimiento, en tanto se justifiquen adecuadamente.

Los rendimientos negativos derivados de transmisiones de activos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido activos financieros homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones, se integrarán a medida que se transmitan los activos financieros que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Artículo 8. Concepto de valores o participaciones homogéneos.

A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquellos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe

(65) Véase la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), relativa al régimen fiscal de los préstamos de valores.

unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. **(66)**

a) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

1.º) **(67)** Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

No obstante lo anterior, si el contrato de seguro combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detraerse también la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al cinco por ciento de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

2.º) En el caso de rentas vitalicias inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento de capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

40 por ciento, cuando el perceptor tenga menos de 40 años.

35 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 40 y 49 años.

28 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 50 y 59 años.

24 por ciento, cuando el perceptor tenga entre 60 y 65 años.

20 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 66 y 69 años.

8 por ciento, cuando el perceptor tenga más de 70 años.

Estos porcentajes serán los correspondientes a la edad del rentista en el momento de la constitución de la renta y permanecerán constantes durante toda su vigencia.

3.º) Si se trata de rentas temporales inmediatas, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes siguientes:

12 por ciento, cuando la renta tenga una duración inferior o igual a 5 años.

16 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 5 e inferior o igual a 10 años.

20 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 10 e inferior o igual a 15 años.

25 por ciento, cuando la renta tenga una duración superior a 15 años.

4.º) Cuando se perciban rentas diferidas, vitalicias o temporales, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores, incrementado en la rentabilidad obtenida hasta la constitución de la renta, en la forma que reglamentariamente se determine. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, el rendimiento del capital mobiliario será, exclusivamente, el resultado de aplicar a cada anualidad el porcentaje que corresponda de los previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta por los beneficiarios de contratos de seguro de vida o invalidez, distintos de los establecidos en el artículo 17.2. a), y en los que no haya existido ningún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro durante su vigencia, se integrarán en la base imponible del impuesto, en concepto de rendimientos del capital mobiliario, a partir del momento en que su cuantía exceda de las primas que hayan sido satisfechas en virtud del contrato o, en el caso de que la renta haya sido adquirida por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando excedan del valor actual actuarial de las rentas en el momento de la constitución de éstas. En estos casos no serán de aplicación los porcentajes previstos en los números 2.º) y 3.º) anteriores. Para la aplicación de este régimen será necesario que el contrato de seguro se haya concertado, al menos, con dos años de anterioridad a la fecha de jubilación.

Artículo 17. Disposición parcial en contratos de seguro.

En el caso de disposición parcial en contratos de seguro, para calcular el rendimiento del capital mobiliario se considerará que la cantidad recuperada corresponde a las primas satisfechas en primer lugar incluida su correspondiente rentabilidad.

(66) Véanse las disposiciones transitorias cuarta, quinta y decimotercera de esta Ley.

(67) Apartado 3.a).1º del artículo 25 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Catorce de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Artículo 18. Tributación de la rentabilidad obtenida hasta el momento de la constitución de las rentas diferidas.

A efectos de lo previsto en el primer párrafo del artículo 25.3.a) 4.º de la Ley del Impuesto, la rentabilidad obtenida hasta la constitución de las rentas diferidas se someterá a gravamen de acuerdo con las siguientes reglas:

1) La rentabilidad vendrá determinada por la diferencia entre el valor actual financiero-actuarial de la renta que se constituye y el importe de las primas satisfechas.

2) Dicha rentabilidad se repartirá linealmente durante los diez primeros años de cobro de la renta vitalicia. Si se trata de una renta temporal, se repartirá linealmente entre los años de duración de la misma con el máximo de diez años.

Artículo 19. Requisitos exigibles a determinados contratos de seguro con prestaciones por jubilación e invalidez percibidas en forma de renta.

Para la aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 25.3.a).4.º de la Ley del Impuesto, habrán de concurrir los siguientes requisitos:

1.º Las contingencias por las que pueden percibirse las prestaciones serán las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, en los términos establecidos para éstos.

2.º Se entenderá que se ha producido algún tipo de movilización de las provisiones del contrato de seguro cuando se incumplan las limitaciones que, en relación con el ejercicio de los derechos económicos, establecen la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y su normativa de desarrollo, respecto a los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones de las empresas.

5.º) En el caso de extinción de las rentas temporales o vitalicias, que no hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, cuando la extinción de la renta tenga su origen en el ejercicio del derecho de rescate, el rendimiento del capital mobiliario será el resultado de sumar al importe del rescate las rentas satisfechas hasta dicho momento y de restar las primas satisfechas y las cuantías que, de acuerdo con los párrafos anteriores de este apartado, hayan tributado como rendimientos del capital mobiliario. Cuando las rentas hayan sido adquiridas por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, se restará, adicionalmente, la rentabilidad acumulada hasta la constitución de las rentas.

6.º) Los seguros de vida o invalidez que prevean prestaciones en forma de capital y dicho capital se destine a la constitución de rentas vitalicias o temporales, siempre que esta posibilidad de conversión se recoja en el contrato de seguro, tributarán de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del número 4.º anterior. En ningún caso, resultará de aplicación lo dispuesto en este número cuando el capital se ponga a disposición del contribuyente por cualquier medio.

b) Las rentas vitalicias u otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, salvo cuando hayan sido adquiridas por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio. Se considerará rendimiento del capital mobiliario el resultado de aplicar a cada anualidad los porcentajes previstos por los números 2.º) y 3.º) de la letra a) de este apartado para las rentas, vitalicias o temporales, inmediatas derivadas de contratos de seguro de vida.

4. Otros rendimientos del capital mobiliario. Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

d) Los procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

5. No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual.

6. (68) En relación con los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se estimará que no existe rendimiento del capital mobiliario en las transmisiones lucrativas de los mismos, por causa de muerte del contribuyente, ni se computará el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la transmisión lucrativa de aquellos por actos "inter vivos".

Artículo 26. Gastos deducibles y reducciones.

1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos siguientes:

a) Los gastos de administración y depósito de valores negociables. A estos efectos, se considerarán como gastos de administración y depósito aquellos importes que repercutan las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores **(69)**, tengan por finalidad retribuir la

---

(68) Apartado 6 del artículo 25 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Catorce de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(69) De acuerdo con la disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24), las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entende-

prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

No serán deducibles las cuantías que supongan la contraprestación de una gestión discrecional e individualizada de carteras de inversión, en donde se produzca una disposición de las inversiones efectuadas por cuenta de los titulares con arreglo a los mandatos conferidos por éstos.

b) Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.

Artículo 20. Gastos deducibles en determinados rendimientos del capital mobiliario.

Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 26.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 13 y 14 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación.

2. (70) Los rendimientos netos previstos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley con un período de generación superior a dos años o que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo,se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Artículo 21. Rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. (71)

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.2 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos del capital mobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

a) Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento.

b) Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento.

c) Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

Sección 3.ª Rendimientos de actividades económicas

Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas. (72)

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Artículo 28. Reglas generales de cálculo del rendimiento neto. (73)

1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre So-

rán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.

(70) Apartado 2 del artículo 26 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Quince de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28), sobre rendimientos percibidos de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015) de esta Ley.

(71) Artículo 21 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Siete del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(72) Artículo 27 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Dieciseis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(73) Véanse las disposiciones adicionales cuarta y quinta de esta Ley y las disposiciones transitorias primera y segunda del Reglamento.

ciedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 24. Atribución de rentas.

A efectos de determinar el resultado de las actividades económicas de las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, el importe neto de la cifra de negocios previsto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tendrá en cuenta exclusivamente el conjunto de las actividades económicas ejercidas por dichas entidades.

2. Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo.

3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta.

4. Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio.

Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Artículo 29. Elementos patrimoniales afectos.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad. No se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo o, en general, de uso particular del titular de la actividad económica.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros.

2. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica.

3. La consideración de elementos patrimoniales afectos lo será con independencia de que la titularidad de éstos, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges.

Artículo 22. Elementos patrimoniales afectos a una actividad.

1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquellos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación a los automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores, motocicletas, aeronaves o embarcaciones deportivas o de recreo, salvo los siguientes supuestos:

a) Los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

b) Los destinados a la prestación de servicios de transporte de viajeros mediante contraprestación.

c) Los destinados a la prestación de servicios de enseñanza de conductores o pilotos mediante contraprestación.

d) Los destinados a los desplazamientos profesionales de los representantes o agentes comerciales.

e) Los destinados a ser objeto de cesión de uso con habitualidad y onerosidad.

A estos efectos, se considerarán automóviles de turismo, remolques, ciclomotores y motocicletas los definidos como tales en el anexo del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, así como los definidos como vehículos mixtos en dicho anexo y, en todo caso, los denominados vehículos todo terreno o tipo "jeep".

Artículo 23. Valores de afectación y desafectación.

1. Las afectaciones a actividades económicas de bienes o derechos del patrimonio personal se realizarán por el valor de adquisición que según las normas previstas en los artículos 35.1 y 36 de la Ley del Impuesto tuvieran en dicho momento.

2. En las desafectaciones de bienes o derechos afectos a actividades económicas al patrimonio personal, se tomará a efectos de este Impuesto su valor contable en dicho momento, calculado de acuerdo con las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima.

Artículo 30. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación directa. (74)

1. La determinación de los rendimientos de actividades económicas se efectuará, con carácter general, por el método de estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

La modalidad simplificada se aplicará para determinadas actividades económicas cuyo importe neto de cifra de negocios, para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente, no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior, salvo que renuncie a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

(74) Artículo 30 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Diecisiete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Artículo 28. Ámbito de aplicación del método de estimación directa simplificada.

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del método de estimación directa, siempre que:

a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el método de estimación objetiva.

b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre **(75)**, no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior.

c) No renuncien a esta modalidad.

2. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos previstos en el artículo siguiente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

En los supuestos de renuncia o exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 29. Renuncia y exclusión al método de estimación directa simplificada.

1. La renuncia a la modalidad simplificada del método de estimación directa deberá efectuarse durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo, se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable la modalidad, salvo que en el plazo previsto en el párrafo anterior se revoque aquélla.

(75) El citado texto refundido fue derogado, con efectos desde 1 de septiembre de 2010, por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3).

La renuncia así como su revocación se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. **(76)**

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará según lo previsto en el párrafo anterior.

2. Será causa determinante de la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa haber rebasado el límite establecido en el artículo anterior.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

3. La renuncia o la exclusión de la modalidad simplificada del método de estimación directa supondrá que el contribuyente determinará durante los tres años siguientes el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por la modalidad normal de este método.

Artículo 31. Entidades en régimen de atribución.

1. La modalidad simplificada del método de estimación directa será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que:

1.º Todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2.º La entidad cumpla los requisitos definidos en el artículo 28 de este Reglamento.

2. La renuncia a la modalidad deberá efectuarse por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de este Reglamento.

3. La aplicación de esta modalidad se efectuará con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

2. Junto a las reglas generales del artículo 28 de esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes especiales: **(77)**

1.ª No tendrán la consideración de gasto deducible las aportaciones a mutualidades de previsión social del propio empresario o profesional, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 51 de esta Ley.

No obstante, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, cuando, a efectos de dar cumplimiento a la obligación prevista en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados, actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, en la parte que tenga por objeto la cobertura de contingencias atendidas por dicho régimen especial, con el límite de la cuota máxima por contingencias comunes que esté establecida, en cada ejercicio económico, en el citado régimen especial.

2.ª Cuando resulte debidamente acreditado, con el oportuno contrato laboral y la afiliación al régimen correspondiente de la Seguridad Social, que el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él, trabajan habitualmente y con continuidad en las actividades económicas desarrolladas por el mismo, se deducirán, para la determinación de los rendimientos, las retribuciones estipuladas con cada uno de ellos, siempre que no sean superiores a las de mercado correspondientes a su cualificación profesional y trabajo desempeñado. Dichas cantidades se considerarán obtenidas por el cónyuge o los hijos menores en concepto de rendimientos de trabajo a todos los efectos tributarios.

3.ª Cuando el cónyuge o los hijos menores del contribuyente que convivan con él realicen cesiones de bienes o derechos que sirvan al objeto de la actividad económica de que se trate, se deducirá, para la determinación de los rendimientos del titular de la actividad, la contraprestación estipulada, siempre que no exceda del valor de mercado y, a falta de aquélla, podrá deducirse la correspondiente a este último. La contraprestación o el valor de mercado se considerarán rendimientos del capital del cónyuge o los hijos menores a todos los efectos tributarios.

Lo dispuesto en esta regla no será de aplicación cuando se trate de bienes y derechos que sean comunes a ambos cónyuges.

4.ª Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles en el caso de empresarios y profesionales en estimación directa simplificada, incluidos los de difícil justificación. La cuantía que con arreglo a dichas reglas especiales se determine para el conjunto de provisiones deducibles y gastos de difícil justificación no podrá ser superior a 2.000 euros anuales.

5.ª **(78)** Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

---

(76) El Real Decreto 1041/2003, ha sido derogado, con efectos desde 1 de enero de 2008, por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre). Véanse los artículos 9 y siguientes del citado Reglamento.

(77) Véanse las disposiciones adicionales cuarta y quinta de esta Ley, y las disposiciones transitorias primera y segunda del Reglamento. Véanse, asimismo, los artículos 25 y 26 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), en los que se establecen como partidas de gastos deducibles los que correspondan a las cantidades satisfechas en convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, así como los realizados en actividades de interés general.

(78) Regla 5ª del apartado 2 del artículo 30 modificada, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 11 de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (BOE del 25).

a) Las primas de seguro de enfermedad satisfechas por el contribuyente en la parte correspondiente a su propia cobertura y a la de su cónyuge e hijos menores de veinticinco años que convivan con él. El límite máximo de deducción será de 500 euros por cada una de las personas señaladas anteriormente o de 1.500 euros por cada una de ellas con discapacidad.

b) En los casos en que el contribuyente afecte parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, los gastos de suministros de dicha vivienda, tales como agua, gas, electricidad, telefonía e Internet, en el porcentaje resultante de aplicar el 30 por ciento a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

c) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores.

Artículo 30. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación directa simplificada. (79)

El rendimiento neto de las actividades económicas, a las que sea de aplicación la modalidad simplificada del método de estimación directa, se determinará según las normas contenidas en los artículos 28 y 30 de la Ley del Impuesto, con las especialidades siguientes:

1.ª Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. **(80)**. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.ª El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2.000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento.

(79) Artículo 30 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Diez del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(80) Dicha tabla de amortización fue aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE del 28).

Artículo 31. Normas para la determinación del rendimiento neto en estimación objetiva.

1. (81) El método de estimación objetiva de rendimientos para determinadas actividades económicas se aplicará, en los términos que reglamentariamente se establezcan, con arreglo a las siguientes normas:

1.ª Los contribuyentes que reúnan las circunstancias previstas en las normas reguladoras de este método determinarán sus rendimientos conforme al mismo, salvo que renuncien a su aplicación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

2.ª El método de estimación objetiva se aplicará conjuntamente con los regímenes especiales establecidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido o en el Impuesto General Indirecto Canario, cuando así se determine reglamentariamente.

3.ª Este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente:

a) Que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.

b) Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

a') Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales.

A estos efectos se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales.

b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto.

No obstante, a efectos de lo previsto en esta letra b), deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondien-

(81) Apartado 1 del artículo 31 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2016, por el artículo Primero.Dieciocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase para 2016, 2017 y 2018 la disposición transitoria trigésima segunda de esta Ley.

tes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias:

– Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

– Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

c) Que el volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no sólo el volumen de compras correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra b) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

d) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de esta Ley.

4.ª El ámbito de aplicación del método de estimación objetiva se fijará, entre otros extremos, bien por la naturaleza de las actividades y cultivos, bien por módulos objetivos como el volumen de operaciones, el número de trabajadores, el importe de las compras, la superficie de las explotaciones o los activos fijos utilizados, con los límites que se determinen reglamentariamente para el conjunto de actividades desarrolladas por el contribuyente y, en su caso, por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores.

5.ª En los supuestos de renuncia o exclusión de la estimación objetiva, el contribuyente determinará el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por el método de estimación directa durante los tres años siguientes, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Artículo 32. Ámbito de aplicación del método de estimación objetiva. (82)

1. El método de estimación objetiva se aplicará a cada una de las actividades económicas, aisladamente consideradas, que determine el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, salvo que los contribuyentes renuncien a él o estén excluidos de su aplicación, en los términos previstos en los artículos 33 y 34 de este Reglamento.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley del Impuesto, este método no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) **(83)** Que el volumen de rendimientos íntegros en el año inmediato anterior supere cualquiera de los siguientes importes:

a') Para el conjunto de sus actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales, 150.000 euros anuales.

A estos efectos, se computará la totalidad de las operaciones con independencia de que exista o no obligación de expedir factura de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Sin perjuicio del límite anterior, el método de estimación objetiva no podrá aplicarse cuando el volumen de los rendimientos íntegros del año inmediato anterior que corresponda a operaciones por las que estén obligados a expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2.a) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, supere 75.000 euros anuales

b') Para el conjunto de sus actividades agrícolas, ganaderas y forestales, 250.000 euros anuales.

A estos efectos, sólo se computarán las operaciones que deban anotarse en el Libro registro de ventas o ingresos previsto en el artículo 68.7 del Reglamento de este Impuesto.

No obstante, a efectos de lo previsto en esta letra a) deberán computarse no solo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las siguientes circunstancias

– Que las actividades económicas desarrolladas sean idénticas o similares. A estos efectos, se entenderán que son idénticas o similares las actividades económicas clasificadas en el mismo grupo en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

– Que exista una dirección común de tales actividades, compartiéndose medios personales o materiales.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de ingresos se elevará al año.

b) Que el volumen de compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior supere la cantidad de 150.000 euros anuales. En el supuesto de obras o servicios

(82) Artículo 32 modificado, con efectos 1 de enero de 2016 el artículo Primero.Once del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio (BOE del 11). Véase para 2016 y 2017 la disposición transitoria trigésima segunda de esta Ley.

(83) Letra a) del apartado 2 del artículo 32 modificada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo Segundo. Primero. Uno del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6) .

subcontratados, el importe de los mismos se tendrá en cuenta para el cálculo de este límite.

A estos efectos, deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a las desarrolladas por el cónyuge, descendientes y ascendientes, así como por las entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de los anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en la letra a) anterior.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el volumen de compras se elevará al año.

c) Que las actividades económicas sean desarrolladas, total o parcialmente, fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al que se refiere el artículo 4 de la Ley del Impuesto. A estos efectos, se entenderá que las actividades de transporte urbano colectivo y de viajeros por carretera, de transporte por autotaxis, de transporte de mercancías por carretera y de servicios de mudanzas, se desarrollan, en cualquier caso, dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

Artículo 33. Renuncia al método de estimación objetiva.

1. La renuncia al método de estimación objetiva podrá efectuarse:

a) Durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto. **(84)**

En caso de inicio de actividad, la renuncia se efectuará en el momento de presentar la declaración censal de inicio de actividad.

b) También se entenderá efectuada la renuncia al método de estimación objetiva cuando se presente en el plazo reglamentario la declaración correspondiente al pago fraccionado del primer trimestre del año natural en que deba surtir efectos en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

En caso de inicio de actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando se efectúe en el plazo reglamentario el pago fraccionado correspondiente al primer trimestre del ejercicio de la actividad en la forma dispuesta para el método de estimación directa.

2. La renuncia al método de estimación objetiva supondrá la inclusión en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

3. La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de tres años. Transcurrido este plazo se entenderá prorrogada tácitamente para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el método de estimación objetiva, salvo que en el plazo previsto en el apartado 1.a) se revoque aquélla.

Si en el año inmediato anterior a aquel en que la renuncia al método de estimación objetiva deba surtir efecto, se superaran los límites que determinan su ámbito de aplicación, dicha renuncia se tendrá por no presentada.

4. La renuncia a que se refiere el apartado 1.a) así como la revocación, cualquiera que fuese la forma de renuncia, se efectuarán de conformidad con lo previsto en el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. **(85)**

Artículo 34. Exclusión del método de estimación objetiva.

1. Será causa determinante de la exclusión del método de estimación objetiva la concurrencia de cualquiera de las circunstancias establecidas en el artículo 32.2 de este Reglamento o el haber superado los límites que se establezcan en la Orden ministerial que desarrolle el mismo.

La exclusión producirá efectos desde el inicio del año inmediato posterior a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

2. También se considerarán causas de exclusión de este método la incompatibilidad prevista en el artículo 35 y las reguladas en los apartados 2 y 4 del artículo 36 de este Reglamento.

3. La exclusión del método de estimación objetiva supondrá la inclusión durante los tres años siguientes en el ámbito de aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 28 de este Reglamento.

Artículo 35. Incompatibilidad de la estimación objetiva con la estimación directa.

Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades económicas por dicho método, en la modalidad correspondiente.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica no incluida o por la que se renuncie al método de estimación objetiva, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad.

Artículo 36. Coordinación del método de estimación objetiva con el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario.

1. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

2. La exclusión del régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por

(84) Véase en cuanto al plazo de renuncias y la revocación de las mismas establecido en el apartado 1.a), que deben surtir efectos para el año 2018, la disposición transitoria única.1 del Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre,, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social (BOE del 30).

(85) Véase la Nota (76) de la página 901.

todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

3. La renuncia al régimen especial simplificado o al régimen especial de la agricultura y ganadería del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la renuncia al método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

4. La exclusión del régimen especial simplificado del Impuesto General Indirecto Canario supondrá la exclusión del método de estimación objetiva por todas las actividades económicas ejercidas por el contribuyente.

Artículo 38. Actividades independientes.

1. A efectos de la aplicación del método de estimación objetiva, se considerarán actividades independientes cada una de las recogidas específicamente en las Órdenes ministeriales que regulen este método.

2. La determinación de las operaciones económicas incluidas en cada actividad deberá efectuarse de acuerdo con las normas del Impuesto sobre Actividades Económicas, en la medida en que resulten aplicables.

Artículo 39. Entidades en régimen de atribución.

1. El método de estimación objetiva será aplicable para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas desarrolladas por las entidades a que se refiere el artículo 87 de la Ley del Impuesto, siempre que todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas contribuyentes por este Impuesto.

2. La renuncia al método, que deberá efectuarse de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 33 de este Reglamento, se formulará por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

3. La aplicación de este método de estimación objetiva deberá efectuarse con independencia de las circunstancias que concurran individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes.

No obstante, para la definición del ámbito de aplicación deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas en el artículo 32.2.a) de este Reglamento.

4. El rendimiento neto se atribuirá a los socios, herederos, comuneros o partícipes, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirá por partes iguales.

2. El cálculo del rendimiento neto en la estimación objetiva se regulará por lo establecido en este artículo y las disposiciones que lo desarrollen.

Las disposiciones reglamentarias se ajustarán a las siguientes reglas:

1.ª En el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en estimación objetiva, se utilizarán los signos, índices o módulos generales o referidos a determinados sectores de actividad que determine el Ministro de Economía y Hacienda, habida cuenta de las inversiones realizadas que sean necesarias para el desarrollo de la actividad.

2.ª La aplicación del método de estimación objetiva nunca podrá dar lugar al gravamen de las ganancias patrimoniales que, en su caso, pudieran producirse por las diferencias entre los rendimientos reales de la actividad y los derivados de la correcta aplicación de estos métodos.

Artículo 37. Determinación del rendimiento neto en el método de estimación objetiva.

1. Los contribuyentes determinarán, con referencia a cada actividad a la que resulte aplicable este método, el rendimiento neto correspondiente.

2. La determinación del rendimiento neto a que se refiere el apartado anterior se efectuará por el propio contribuyente, mediante la imputación a cada actividad de los signos, índices o módulos que hubiese fijado el Ministro de Economía y Hacienda. **(86)**

Cuando se prevea en la Orden por la que se aprueban los signos, índices o módulos, para el cálculo del rendimiento neto podrán deducirse las amortizaciones del inmovilizado registradas. La cuantía deducible por este concepto será, exclusivamente, la que resulte de aplicar la tabla que, a estos efectos, apruebe el Ministro de Economía y Hacienda. **(87)**

3. En los casos de iniciación con posterioridad al día 1 de enero o cese antes del día 31 de diciembre de las operaciones de una actividad acogida a este método, los signos, índices o módulos se aplicarán, en su caso, proporcionalmente al período de tiempo en que tal actividad se haya ejercido, por el contribuyente durante el año natural. Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a las actividades de temporada que se regirán por lo establecido en la correspondiente Orden ministerial.

4. 1.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones u otras circunstancias excepcionales que afectasen a un sector o zona determinada, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los signos, índices o módulos.

2.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se viese afectado por incendios, inundaciones, hundimientos o grandes averías en el equipo industrial, que supongan anomalías graves en el desarrollo de la actividad, los interesados podrán solicitar la reducción de los signos, índices o módulos en la Administración o

(86) Véase la Orden HFP/1823/2016, de 25 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2017 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29).

(87) Véase la nota anterior.

Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzcan, aportando las pruebas que consideren oportunas y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales anomalías. Acreditada la efectividad de dichas anomalías, se autorizará la reducción de los signos, índices o módulos que proceda.

Igualmente autorizará la reducción de los signos, índices o módulos cuando el titular de la actividad se encuentre en situación de incapacidad temporal y no tenga otro personal empleado. El procedimiento para reducir los signos, índices o módulos será el mismo que el previsto en el párrafo anterior.

La reducción de los signos, índices o módulos se tendrá en cuenta a efectos de los pagos fraccionados devengados con posterioridad a la fecha de la autorización.

3.º Cuando el desarrollo de actividades económicas a las que resulte de aplicación este método se afectado por incendios, inundaciones, hundimientos u otras circunstancias excepcionales que determinen gastos extraordinarios ajenos al proceso normal del ejercicio de aquélla, los interesados podrán minorar el rendimiento neto resultante en el importe de dichos gastos. Para ello, los contribuyentes deberán poner dicha circunstancia en conocimiento de la Administración o Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de treinta días a contar desde la fecha en que se produzca, aportando, a tal efecto, la justificación correspondiente y haciendo mención, en su caso, de las indemnizaciones a percibir por razón de tales circunstancias.

La Administración tributaria verificará la certeza de la causa que motiva la reducción del rendimiento y el importe de la misma.

5. La Orden ministerial en cuya virtud se fijen los signos, índices o módulos aplicables a cada actividad contendrá las instrucciones necesarias para su adecuado cómputo y deberá publicarse en el "Boletín Oficial del Estado" antes del 1 de diciembre anterior al período a que resulte aplicable.

La Orden ministerial podrá referirse a un período de tiempo superior al año, en cuyo caso se determinará por separado el método de cálculo del rendimiento correspondiente a cada uno de los años comprendidos.

Artículo 32. Reducciones.

1. (88) Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento,cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo.

La cuantía del rendimiento neto a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

No resultará de aplicación esta reducción a aquellos rendimientos que, aún cuando individualmente pudieran derivar de actuaciones desarrolladas a lo largo de un período que cumpliera los requisitos anteriormente indicados, procedan del ejercicio de una actividad económica que de forma regular o habitual obtenga este tipo de rendimientos.

Artículo 25. Rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. (89)

A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.1 de la Ley del Impuesto, se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en único período impositivo:

a) Subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables.

b) Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas.

c) Premios literarios, artísticos o científicos que no gocen de exención en este Impuesto. No se consideran premios, a estos efectos, las contraprestaciones económicas derivadas de la cesión de derechos de propiedad intelectual o industrial o que sustituyan a éstas.

d) Las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida.

2. (90) 1.º Cuando se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, los contribuyentes podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en 2.000 euros.

Adicionalmente, el rendimiento neto de estas actividades económicas se minorará en las siguientes cuantías:

a) Cuando los rendimientos netos de actividades económicas sean inferiores a 14.450 euros, siempre que no tengan rentas, excluidas las exentas, distintas de las de actividades económicas superiores a 6.500 euros:

a') Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas iguales o inferiores a 11.250 euros: 3.700 euros anuales.

(88) Apartado 1 del artículo 32 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Diecinueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del IRPF sobre rendimientos percibidos de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015.

(89) Artículo 25 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ocho del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(90) Apartado 2 del artículo 32 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Diecinueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase, también, el artículo 72 del Reglamento.

b´) Contribuyentes con rendimientos netos de actividades económicas comprendidos entre 11.250 y 14.450 euros: 3.700 euros menos el resultado de multiplicar por 1,15625 la diferencia entre el rendimiento de actividades económicas y 11.250 euros anuales.

b) Cuando se trate de personas con discapacidad que obtengan rendimientos netos derivados del ejercicio efectivo de estas actividades económicas, 3.500 euros anuales.

Dicha reducción será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que ejerzan de forma efectiva estas actividades económicas y acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

2.º Para la aplicación de la reducción prevista en el número 1.º de este apartado será necesario el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente, y en particular los siguientes:

a) El rendimiento neto de la actividad económica deberá determinarse con arreglo al método de estimación directa. No obstante, si se determina con arreglo a la modalidad simplificada del método de estimación directa, la reducción será incompatible con lo previsto en la regla 4.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

b) La totalidad de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios deben efectuarse a una única persona, física o jurídica, no vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, o que el contribuyente tenga la consideración de trabajador autónomo económicamente dependiente conforme a lo dispuesto en el Capítulo III del Título II de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo y el cliente del que dependa económicamente no sea una entidad vinculada en los términos del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) El conjunto de gastos deducibles correspondientes a todas sus actividades económicas no puede exceder del 30 por ciento de sus rendimientos íntegros declarados.

d) Deberán cumplirse durante el período impositivo todas las obligaciones formales y de información, control y verificación que reglamentariamente se determinen.

e) Que no perciban rendimientos del trabajo en el período impositivo. No obstante, no se entenderá que se incumple este requisito cuando se perciban durante el período impositivo prestaciones por desempleo o cualesquiera de las prestaciones previstas en la letra a) del artícuo 17.2 de esta Ley, siempre que su importe no sea superior a 4.000 euros anuales.

f) Que al menos el 70 por ciento de los ingresos del período impositivo estén sujetos a retención o ingreso a cuenta.

g) Que no realice actividad económica alguna a través de entidades en régimen de atribución de rentas.

Artículo 26. Reducciones aplicables a determinados rendimientos de actividades económicas. (91)

1. Para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2.1.º de la Ley del Impuesto, será necesario el cumplimiento de los requisitos señalados en el 32.2.2.º de la Ley del Impuesto y de las obligaciones formales previstas en el artículo 68 de este Reglamento.

2. A efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 32.2.1.º de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente opte por la tributación conjunta, tendrá derecho a la misma cuando individualmente cumpla con los requisitos señalados en el artículo 32.2.2.º de la Ley del Impuesto. En este caso, la cuantía de la reducción a computar en la declaración conjunta será única, sin que su importe pueda ser superior al rendimiento neto de las actividades económicas de los miembros de la unidad familiar que cumplan individualmente los citados requisitos, y se calculará, al igual que la reducción prevista en el artículo 32.2.3.º de la Ley del Impuesto, teniendo en cuenta las rentas de la unidad familiar.

3.º Cuando no se cumplan los requisitos previstos en el número 2.º de este apartado, los contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, incluidas las de la propia actividad económica, podrán reducir el rendimiento neto de las actividades económicas en las siguientes cuantías:

a) Cuando la suma de las citadas rentas sea igual o inferior a 8.000 euros anuales: 1.620 euros anuales.

b) Cuando la suma de las citadas rentas esté comprendida entre 8.000,01 y 12.000 euros anuales: 1.620 euros menos el resultado de multiplicar por 0,405 la diferencia entre las citadas rentas y 8.000 euros anuales.

La reducción prevista en este número 3.º conjuntamente con la reducción prevista en el artículo 20 de esta Ley no podrá exceder de 3.700 euros.

4.º Como consecuencia de la aplicación de las reducciones previstas en este apartado, el saldo resultante no podrá ser negativo.

3. (92) Los contribuyentes que inicien el ejercicio de una actividad económica y determinen el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, podrán reducir en un 20 por ciento el rendimiento neto positivo declarado con arreglo a dicho método, minorado en su caso por las reducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, en el primer período impositivo en que el mismo sea positivo y en el período impositivo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá que se inicia una actividad económica cuando

(91) Artículo 26 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Nueve del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(92) Apartado 3 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 8.Tres de la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo (BOE del 27).

no se hubiera ejercido actividad económica alguna en el año anterior a la fecha de inicio de la misma, sin tener en consideración aquellas actividades en cuyo ejercicio se hubiera cesado sin haber llegado a obtener rendimientos netos positivos desde su inicio.

Cuando con posterioridad al inicio de la actividad a que se refiere el párrafo primero anterior se inicie una nueva actividad sin haber cesado en el ejercicio de la primera, la reducción prevista en este apartado se aplicará sobre los rendimientos netos obtenidos en el primer período impositivo en que los mismos sean positivos y en el período impositivo siguiente, a contar desde el inicio de la primera actividad.

La cuantía de los rendimientos netos a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 100.000 euros anuales.

No resultará de aplicación la reducción prevista en este apartado en el período impositivo en el que más del 50 por ciento de los ingresos del mismo procedan de una persona o entidad de la que el contribuyente hubiera obtenido rendimientos del trabajo en el año anterior a la fecha de inicio de la actividad.

Sección 4.ª Ganancias y pérdidas patrimoniales

Artículo 33. Concepto. (93)

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio: **(94)**

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos.

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

a) (95) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuvie-

(93) Ténganse en cuenta las disposiciones adicionales trigésima sexta y trigésima séptima de la LIRPF relativas a la exención de la dación en pago y de determinadas ganancias derivadas de la transmisión de inmuebles.

(94) Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio en la entrega de determinados valores en préstamo o en la devolución de otros tantos valores homogéneos al vencimiento del préstamo que cumplan los requisitos establecidos en la disposición adicional decimoctava de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31).

(95) Apartado 3.a) del artículo 33 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinte de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Veáse los articulos 105.2 f) de la Ley del IRPF y 69.5 del Reglamento.

ra dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

b) Con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente.

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

d) (96) En la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, cuando por imposición legal o resolución judicial se produzcan compensaciones, dinerarias o mediante la adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria entre cónyuges.

Las compensaciones a que se refiere esta letra d) no darán derecho a reducir la base imponible del pagador ni constituirá renta para el perceptor.

El supuesto al que se refiere esta letra d) no podrá dar lugar, en ningún caso, a las actualizaciones de los valores de los bienes o derechos adjudicados.

e) Con ocasión de las aportaciones a los patrimonios protegidos constituidos a favor de personas con discapacidad.

4. Estarán exentas del Impuesto las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto:

a) Con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley.

b) (97) Con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o por personas en situación de dependencia severa o de gran dependencia de conformidad con la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

c) Con ocasión del pago previsto en el artículo 97.3 de esta Ley y de las deudas tributarias a que se refiere el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

d) (98) Con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor o garante del deudor, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, contraídas con entidades de crédito o de cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Asimismo estarán exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la vivienda en que concurran los requisitos anteriores, realizada en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

En todo caso será necesario que el propietario de la vivienda habitual no disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda.

5. No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes:

a) Las no justificadas.

b) Las debidas al consumo.

c) Las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades.

d) **(99)** Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

e) Las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión.

Esta pérdida patrimonial se integrará cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial.

f) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones.

g) Las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a dichas transmisiones.

En los casos previstos en los párrafos f) y g) anteriores, las pérdidas patrimoniales se integrarán a medida que

---

(96) Letra d) del apartado 3 del artículo 33 modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinte de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(97) Véase la disposición adicional decimoquinta de esta Ley. Para el concepto de vivienda habitual a efectos de esta exención véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley y el artículo 41 bis del Reglamento.

(98) Letra d) del apartado 4 del artículo 33 añadida con efectos desde 1 de enero de 2014 y ejercicios anteriores no prescritos por el artículo 122.Uno de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE del 17).

(99) Letra d) del apartado 5 del artículo 33 modificada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 2 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Artículo 8. Concepto de valores o participaciones homogéneos.

A los exclusivos efectos de este Impuesto, se considerarán valores o participaciones homogéneos procedentes de un mismo emisor aquellos que formen parte de una misma operación financiera o respondan a una unidad de propósito, incluida la obtención sistemática de financiación, sean de igual naturaleza y régimen de transmisión, y atribuyan a sus titulares un contenido sustancialmente similar de derechos y obligaciones.

No obstante, la homogeneidad de un conjunto de valores no se verá afectada por la eventual existencia de diferencias entre ellos en lo relativo a su importe unitario; fechas de puesta en circulación, de entrega material o de fijación de precios; procedimientos de colocación, incluida la existencia de tramos o bloques destinados a categorías específicas de inversores; o cualesquiera otros aspectos de naturaleza accesoria. En particular, la homogeneidad no resultará alterada por el fraccionamiento de la emisión en tramos sucesivos o por la previsión de ampliaciones.

Artículo 73. Plazo de presentación de autoliquidaciones complementarias.

(...)

2. A efectos de lo previsto en el artículo 33.5, letras e) y g) de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente realice la adquisición de los elementos patrimoniales o de los valores o participaciones homogéneos con posterioridad a la finalización del plazo reglamentario de declaración del período impositivo en el que computó la pérdida patrimonial derivada de la transmisión, deberá presentar autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la adquisición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha adquisición.

Artículo 34. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general. (100)

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo.

Artículo 35. Transmisiones a título oneroso. (101)

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

Artículo 40. Determinación del valor de adquisición.

1. El valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima, con independencia de la efectiva consideración de ésta como gasto.

A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso.

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere el párrafo b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.

Artículo 36. Transmisiones a título lucrativo.

Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes.

Artículo 37. Normas específicas de valoración.

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

(100) Véase la disposición transitoria novena de esta Ley.

(101) Artículo 35 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintiuno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

a) (102) De la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

b) (103) De la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión.

Salvo prueba de que el importe efectivamente satisfecho se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, el valor de transmisión no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

El valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los valores o participaciones que corresponda al adquirente.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de adquisición, tanto de éstas como de las que procedan, resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.

c) (104) De la transmisión o el reembolso a título oneroso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva a las que se refiere el artículo 94 de esta Ley, la ganancia o pérdida patrimonial se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por el valor liquidativo aplicable en la fecha en que dicha transmisión o reembolso se produzca o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones transmitidas resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

En supuestos distintos del reembolso de participaciones, el valor de transmisión así calculado no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes:

– El precio efectivamente pactado en la transmisión.

– El valor de cotización en mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros y, en particular, en sistemas multilaterales de negociación de valores previstos en el Capítulo I del Título X de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores **(105)**, en la fecha de la transmisión.

A los efectos de determinar el valor de adquisición, resultará de aplicación, cuando proceda, lo dispuesto en la letra a) de este apartado 1.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, en el caso de transmisiones de participaciones en los

(102) Letra a) del apartado 1 del artículo 37 modificada por el artículo Primero.Veintidós de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta de la Ley 26/2014.

(103) Letra b) del apartado 1 del artículo 37 modificada por el artículo Primero.Veintidós de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta de la Ley 26/2014.

(104) Letra c) del apartado 1 del artículo 37 modificada por el artículo Primero.Veintidós de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta de la Ley 26/2014.

(105) De acuerdo con la disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24), las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.

fondos de inversión cotizados o de acciones de SICAV índice cotizadas, a los que se refiere el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, realizadas en bolsa de valores, el valor de transmisión se determinará conforme a lo previsto en la letra a) de este apartado..

d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.– El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.– El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.– El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.

f) De un traspaso, la ganancia patrimo+nial se computará al cedente en el importe que le corresponda en el traspaso.

Cuando el derecho de traspaso se haya adquirido mediante precio, éste tendrá la consideración de precio de adquisición.

g) De indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales, se computará como ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente.

h) De la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

– El valor de mercado del bien o derecho entregado.

– El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

i) De la extinción de rentas vitalicias o temporales, la ganancia o pérdida patrimonial se computará, para el obligado al pago de aquéllas, por diferencia entre el valor de adquisición del capital recibido y la suma de las rentas efectivamente satisfechas.

j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.

k) Cuando el titular de un derecho real de goce o disfrute sobre inmuebles efectúe su transmisión, o cuando se produzca su extinción, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial el importe real a que se refiere el artículo 35.1.a) de esta ley se minorará de forma proporcional al tiempo durante el cual el titular no hubiese percibido rendimientos del capital inmobiliario.

l) En las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos.

m) En las operaciones realizadas en los mercados de futuros y opciones regulados por el Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, se considerará ganancia o pérdida patrimonial el rendimiento obtenido cuando la operación no suponga la cobertura de una operación principal concertada en el desarrollo de las actividades económicas realizadas por el contribuyente, en cuyo caso tributarán de acuerdo con lo previsto en la sección 3.ª de este capítulo. **(106)**

n) En las transmisiones de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse respecto a las amortizaciones que minoren dicho valor.

Artículo 40. Determinación del valor de adquisición.

(...)

2. Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima a que se refiere el apartado anterior. Cuando los elementos patrimoniales hubieran sido afectados a la actividad después de su adquisición y con anterioridad al 1 de enero de 1999, se tomará como fecha de adquisición la que corresponda a la afectación.

2. A efectos de lo dispuesto en los párrafos a), b) y c) del apartado anterior, cuando existan valores homogéneos se considerará que los transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar. Asimismo, cuando no se transmita la totalidad de los

(106) El citado Real Decreto 1814/1991, de 20 de diciembre, fue derogado, con efectos desde el día 17 de octubre de 2010, por el Real Decreto 1282/2010, de 15 de octubre, por el que se regulan los mercados secundarios de futuros, opciones y otros instrumentos financieros derivados (BOE del 16), que sustituye al anterior.

derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos corresponden a los valores adquiridos en primer lugar.

Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

3. Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. (107) Suprimido

Artículo 38. Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión.

1. (108) Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Artículo 41 bis. Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones. (Este artículo se transcribe en la página 1006)

2. (109) Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de esta Ley, siempre que el importe total obtenido por la transmisión de las mismas se reinvierta en la adquisición de acciones o participaciones de las citadas entidades en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

No resultará de aplicación lo dispuesto en este apartado en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

b) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, distinta de la propia entidad cuyas participaciones se transmiten.

Artículo 41. Exención por reinversión en vivienda habitual y en entidades de nueva o reciente creación. (110)

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, teniendo tal consideración las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis de este Reglamento.

2. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de acciones o participaciones por las que se hubiera practicado la deducción prevista en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adqui-

(107) Apartado 4 del artículo 37 suprimido por el artículo Primero. Veintitres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta de la Ley 26/2014.

(108) Apartado 1 del artículo 38 redactado por el artículo 27.Dos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28).

(109) El artículo 38.2 resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir desde el 29 de septiembre de 2013. Véase al respecto la disposición adicional trigésima octava.2 de esta Ley.

(110) Artículo 41 del Reglamento IRPF modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo Segundo. Primero. Dos del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

sición de acciones o participaciones que cumplan los requisitos previstos en los números 2.º, 3.º y 5.º de dicho artículo, en las condiciones que se establecen en este artículo.

3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta de la vivienda habitual se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla.

4. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora **(111)**, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

3. (112) Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

Artículo 42. Exención por reinversión en rentas vitalicias. (113)

1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que se establecen en este artículo.

2. La renta vitalicia deberá constituirse en el plazo de seis meses desde la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

No obstante, cuando la ganancia patrimonial esté sometida a retención y el valor de transmisión minorado en el importe de la retención se destine íntegramente a constituir una renta vitalicia en el citado plazo de seis meses, el plazo para destinar el importe de la retención a la constitución de la renta vitalicia se ampliará hasta la finalización del ejercicio siguiente a aquel en el que se efectúe la transmisión.

3. Para la aplicación de la exención se deberán cumplir además los siguientes requisitos:

a) El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá condición de beneficiario, y una entidad aseguradora.

En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

b) La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año, comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución, y el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un cinco por ciento respecto del año anterior.

c) El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia que se contrata constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales, a efectos de la aplicación de la exención prevista en este artículo.

(111) Para el ejercicio 2017, el interés de demora ha quedado establecido en el 3,75 por 100 y el interés legal del dinero en el 3,00 por 100 en la disposición adicional cuadragésima cuarta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28).

(112) Apartado 3 del artículo 38 añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinticuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(113) Artículo 42 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Doce del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

4. La cantidad máxima total cuya reinversión en la constitución de rentas vitalicias dará derecho a aplicar la exención será de 240.000 euros.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total obtenido en la enajenación, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Si como consecuencia de la reinversión del importe de una transmisión en una renta vitalicia se superase, considerando las reinversiones anteriores, la cantidad de 240.000 euros, únicamente se considerará reinvertido el importe de la diferencia entre 240.000 euros y el importe de las reinversiones anteriores.

Cuando, conforme a lo dispuesto en este artículo, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

5. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo, o la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

(...)

4. (114) Las entidades aseguradoras que comercialicen las rentas vitalicias a que se refiere el artículo 42 de este Reglamento deberán remitir una declaración informativa en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los titulares de las rentas vitalicias:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.

b) Identificación de la renta vitalicia, fecha de constitución y prima aportada.

c) En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, fecha de anticipación.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

(114) Artículo 69 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintidos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

Disposición adicional novena. Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria decimoctava. Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas anteriores a 1 de abril de 2019.

(No aplicable en 2018)

Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas.

1. (115) Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.

2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **(116)**

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.

(115) Artículo 39, modificado por el artículo 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE del 30). Véase, también, la disposición adicional segunda de la citada Ley 7/2012, relativa al régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

(116) La disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha sido añadida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE del 30 - Rect. BOE de 5 febrero 2013). Véase también la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que prueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la citada disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003 y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE del 31).

CAPÍTULO III

Reglas especiales de valoración

Artículo 40. Estimación de rentas.

1. La valoración de las rentas estimadas a que se refiere el artículo 6.5 de esta Ley se efectuará por el valor normal en el mercado. Se entenderá por éste la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario.

2. Si se trata de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, se entenderá por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero **(117)** que se halle en vigor el último día del período impositivo.

Artículo 41. Operaciones vinculadas.

La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**(118)**

Artículo 42. Rentas en especie.

1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria.

2. (119) No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie:

a) Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.

Artículo 44. Gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal que no constituyen retribución en especie. (120)

No tendrán la consideración de retribuciones en especie, a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.a) de la Ley del Impuesto, los estudios dispuestos por Instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente o indirectamente por ellos para la actualización, capacitación o reciclaje de su personal, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo, incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas. En estos casos, los gastos de locomoción, manutención y estancia se regirán por lo previsto en el artículo 9 de este Reglamento.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los estudios han sido dispuestos y financiados indirectamente por el empleador cuando se financien por otras empresas o entidades que comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador, siempre que el empleador autorice tal participación.

b) Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

3. (121) Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

Artículo 45. Rendimientos del trabajo exentos por gastos por comedores de empresa.

1. (122) A efectos de lo previsto en el artículo 42.3.a) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurran los siguientes requisitos:

1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador.

2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo al artículo 9 de este Reglamento.

(117) Véase la Nota (111) de la página 914.

(118) Actualmente las operaciones vinculadas se regulan en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28).

(119) Apartado 2 del artículo 42 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinticinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(120) Artículo 44 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo primero. Dos del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(121) Apartado 3 del artículo 42 del Reglamento añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinticinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(122) Apartado 1 del artículo 45 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Quince del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

2. (123) Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 11 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:

a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.

b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.

c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.

e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:

En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.

En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con erceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º **(124)** Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

Artículo 46. Rendimientos del trabajo exentos por gastos por seguros de enfermedad. (125)

Estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42.3.c) de la Ley del Impuesto, correspondientes a las primas o cuotas satisfechas por las empresas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1. Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo además alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2. Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el apartado anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dichas cuantías constituirá retribución en especie.

d) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

Artículo 46 bis. Fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros. (126)

1. (127) A efectos de lo previsto en el artículo 42.3 e) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de fórmulas indirectas de pago de cantidades a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros, la entrega a

(123) Apartado 2 del artículo 45 del Reglamento modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Tres del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(124) Letra c) del apartado 3.c) del artículo 42 modificado, con efectos de 1 de enero de 2016, por el artículo 60.Dos de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30).

(125) Artículo 46 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo Primero.Cuatro del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y del el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(126) Artículo 46 bis del Reglamento del IRPF añadido, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31).

(127) Apartado 1 del artículo 46 bis del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Diecisiete del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

los trabajadores de tarjetas o cualquier otro de medio electrónico de pago que cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que puedan utilizarse exclusivamente como contraprestación por la adquisición de títulos de transporte que permitan la utilización del servicio público de transporte colectivo de viajeros.

2.º La cantidad que se pueda abonar con las mismas no podrá exceder de 136,36 euros mensuales por trabajador, con el límite de 1.500 euros anuales.

3.º Deberán estar numeradas, expedidas de forma nominativa y en ellas deberá figurar la empresa emisora.

4.º Serán intransmisibles.

5.º No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.

6.º La empresa que entregue las tarjetas o el medio electrónico de pago deberá llevar y conservar relación de las entregados a cada uno de sus trabajadores, con expresión de:

a) Número de documento.

b) Cuantía anual puesta a disposición del trabajador.

2. En el supuesto de entrega de tarjetas o medios de pago electrónicos que no cumplan los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo, existirá retribución en especie por la totalidad de las cuantías puestas a disposición del trabajador. No obstante, en caso de incumplimiento de los límites señalados en el número 2.º del apartado 1 anterior, únicamente existirá retribución en especie por el exceso.

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

Artículo 43. Entrega de acciones a trabajadores. (128)

1. Estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie, previstos en el artículo 42.3.f) de la Ley del Impuesto correspondientes a la entrega de acciones o participaciones a los trabajadores en activo en los siguientes supuestos:

1.º La entrega de acciones o participaciones de una sociedad a sus trabajadores.

2.º Asimismo, en el caso de los grupos de sociedades en los que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, la entrega de acciones o participaciones de una sociedad del grupo a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del mismo subgrupo. Cuando se trate de acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo, la entrega a los trabajadores, contribuyentes por este Impuesto, de las sociedades que formen parte del grupo.

En los dos casos anteriores, la entrega podrá efectuarse tanto por la propia sociedad a la que preste sus servicios el trabajador, como por otra sociedad perteneciente al grupo o por el ente público, sociedad estatal o administración pública titular de las acciones.

2. La aplicación de lo previsto en el apartado anterior exigirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones.

No obstante, no se entenderá incumplido este requisito cuando para recibir las acciones o participaciones se exija a los trabajadores una antigüedad mínima, que deberá ser la misma para todos ellos, o que sean contribuyentes por este Impuesto.

2.º Que cada uno de los trabajadores, conjuntamente con sus cónyuges o familiares hasta el segundo grado, no tengan una participación, directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5 por ciento.

3.º Que los títulos se mantengan, al menos, durante tres años.

El incumplimiento del plazo a que se refiere el número 3.º anterior motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con los correspondientes intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) **(129)** En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimien-

---

(128) Artículo 43 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Trece del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(129) Apartado 1.1.º a) del artículo 43 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintiseis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

to de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 5 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles carecieran de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:

En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 48 bis. Reducción de la valoración de los rendimientos del trabajo en especie derivados de la cesión de uso de vehículos automóviles eficientes energéticamente. (130)

La valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles resultante de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra b) del número 1.º del artículo 43 de la Ley del Impuesto, o en la letra f) del número 1.º del citado artículo, se reducirá en un 15 por ciento, cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, sus emisiones oficiales de CO_2 no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

Dicha reducción será del 20 por ciento cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.

La reducción será del 30 por ciento cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).

2.º Vehículos eléctrico de autonomía extendida (E-REV).

3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.

c) En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.

d) **(131)** Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:

Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.

Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en los párrafos e) y f) del apartado 2 del artículo anterior.

Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo anterior.

La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador. La valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido de haber aplicado lo dispuesto en la letra a) del número 1.º de este apartado.

e) Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.

Artículo 47. Derechos de fundadores de sociedades.

Los derechos especiales de contenido económico que se reserven los fundadores o promotores de una sociedad como remuneración de servicios personales, cuando consistan en un porcentaje sobre los be-

(130) Artículo 48 bis del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Dieciocho del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(131) Apartado 1.1.º d) del artículo 43 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el art. 4.Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

neficios de la entidad, se valorarán, como mínimo, en el 35 por ciento del valor equivalente de capital social que permita la misma participación en los beneficios que la reconocida a los citados derechos.

f) No obstante lo previsto en los párrafos anteriores, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

En el caso de cesión del uso de vehículos considerados eficientes energéticamente, la valoración resultante se podrá reducir hasta en un 30 por ciento, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

Artículo 48. Precio ofertado.

A efectos de lo previsto en el artículo 43.1.1.º f) de la Ley del Impuesto se considerará precio ofertado al público, en las retribuciones en especie satisfechas por empresas que tienen como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, el previsto en el artículo 13 de la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios **(132)**, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes:

Los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa;

los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie;

cualquier otro distinto a los anteriores siempre que no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

2.º Las ganancias patrimoniales en especie se valorarán de acuerdo con los artículos 34 y 37 de esta Ley.

2. En los casos de rentas en especie, su valoración se realizará según las normas contenidas en esta Ley. A dicho valor se adicionará el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta.

(132) La Ley 26/1984 ha sido derogada por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias (BOE del 30). Véase, a este respecto, el artículo 60 del citado texto refundido.

CAPÍTULO IV

Clases de renta

Artículo 44. Clases de renta.

A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro.

Artículo 45. Renta general.

Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85, 91, 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 46. Renta del ahorro. (133)

Constituyen la renta del ahorro:

a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 25 por ciento.

b) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

CAPÍTULO V

Integración y compensación de rentas

Artículo 47. Integración y compensación de rentas.

1. Para el cálculo de la base imponible, las cuantías positivas o negativas de las rentas del contribuyente se integrarán y compensarán de acuerdo con lo previsto en esta Ley.

2. Atendiendo a la clasificación de la renta, la base imponible se dividirá en dos partes:

(133) Artículo 46 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintisiete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

a) La base imponible general.

b) La base imponible del ahorro.

Artículo 48. Integración y compensación de rentas en la base imponible general.(134)

La base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refieren el artículo 45 de esta Ley.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente. **(135)**

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores.

Artículo 49. Integración y compensación de rentas en la base imponible del ahorro.

1. (136) La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, los rendimientos a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arrojase saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra a) de este apartado, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo. **(137)**

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

2. Las compensaciones previstas en el apartado anterior deberán efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que puedan practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a rentas negativas de ejercicios posteriores.

TÍTULO IV

Base liquidable

Artículo 50. Base liquidable general y del ahorro.

1. (138) La base liquidable general estará constituida por el resultado de practicar en la base imponible general, exclusivamente y por este orden, las reducciones a que se refieren los artículos 51, 53, 54, 55 y disposición adicional undécima de esta Ley, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de dichas disminuciones.

2. (139) La base liquidable del ahorro será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente, si lo hubiera, de la reducción prevista en el artículo 55, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal disminución.

3. Si la base liquidable general resultase negativa, su importe podrá ser compensado con los de las bases liquidables generales positivas que se obtengan en los cuatro años siguientes.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo a que se refiere el párrafo anterior mediante la acumulación a bases liquidables generales negativas de años posteriores.

---

(134) El artículo 48 ha sido modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintiocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(135) Véase la disposición transitoria séptima de esta Ley.

(136) Apartado 1 del artículo 49 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintinueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(137) Véanse las disposiciones transitoria séptima y adicional trigésima novena de la Ley de IRPF

(138) Apartado 1 del artículo 50 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(139) Apartado 2 del artículo 50 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

CAPÍTULO I

Reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento

Artículo 51. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. (140)

Podrán reducirse en la base imponible general las siguientes aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social:

1. Aportaciones y contribuciones a planes de pensiones.

1.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a planes de pensiones, incluyendo las contribuciones del promotor que le hubiesen sido imputadas en concepto de rendimiento del trabajo.

2.º Las aportaciones realizadas por los partícipes a los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, incluidas las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las contribuciones se imputen fiscalmente al partícipe a quien se vincula la prestación.

b) Que se transmita al partícipe de forma irrevocable el derecho a la percepción de la prestación futura.

c) Que se transmita al partícipe la titularidad de los recursos en que consista dicha contribución.

d) Las contingencias cubiertas deberán ser las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

2. Las aportaciones y contribuciones a mutualidades de previsión social que cumplan los siguientes requisitos:

a) Requisitos subjetivos:

1.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones siempre que no hayan tenido la consideración de gasto deducible para los rendimientos netos de actividades económicas, en los términos que prevé el segundo párrafo de la regla 1.ª del artículo 30.2 de esta Ley.

2.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por profesionales o empresarios individuales integrados en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3.º Las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, incluidas las contribuciones del promotor que les hubiesen sido imputadas en concepto de rendimientos del trabajo, cuando se efectúen de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, con inclusión del desempleo para los citados socios trabajadores.

b) Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. (141) Las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados. Los planes de previsión asegurados se definen como contratos de seguro que deben cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá ser el tomador, asegurado y beneficiario. No obstante, en el caso de fallecimiento, podrá generar derecho a prestaciones en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

b) Las contingencias cubiertas deberán ser, únicamente, las previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, y deberán tener como cobertura principal la de jubilación. Sólo se permitirá la disposición anticipada, total o parcial, en estos contratos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del citado texto refundido. En dichos contratos no será de aplicación lo dispuesto en los artículos 97 y 99 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.

c) Este tipo de seguros tendrá obligatoriamente que ofrecer una garantía de interés y utilizar técnicas actuariales.

d) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión asegurado. La denominación Plan de Previsión Asegurado y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

e) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión asegurado.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, el régimen financiero y fiscal de las aportaciones, contingencias y prestaciones de estos contratos se regirá por la normativa de los planes de pensiones, salvo los aspectos financiero-actuariales de las provisiones técnicas

(140) Véanse las disposiciones adicionales novena y undécima de esta Ley relativas, respectivamente, a las Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena y a la Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

(141) Apartado 3 del artículo 51 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

correspondientes. En particular, los derechos en un plan de previsión asegurado no podrán ser objeto de embargo, traba judicial o administrativa hasta el momento en que se cause el derecho a la prestación o en que sean disponibles en los supuestos de enfermedad grave, desempleo de larga duración o por corresponder a primas abonadas con al menos diez años de antigüedad.

Artículo 49. Planes de previsión asegurados. (142)

1. A efectos de lo dispuesto en el párrafo b) del artículo 51.3 de la Ley del Impuesto, se entenderá que un contrato de seguro cumple el requisito de que la cobertura principal sea la de jubilación cuando se verifique la condición de que el valor de las provisiones matemáticas para jubilación y dependencia alcanzadas al final de cada anualidad representen al menos el triple de la suma de las primas pagadas desde el inicio del plan para el capital de fallecimiento e incapacidad.

2. Sólo se permitirá la disposición anticipada de los planes de previsión asegurados en los supuestos previstos en la normativa de planes de pensiones.

El derecho de disposición anticipada se valorará por el importe de la provisión matemática a la que no se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos.

No obstante, en el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas, el derecho de disposición anticipada se valorará por el valor de mercado de los activos asignados.

3. El tomador de un plan de previsión asegurado podrá movilizar la totalidad o parte de su provisión matemática a otro u otros planes de previsión asegurados de los que sea tomador, o a uno o varios planes de pensiones del sistema individual o asociado de los que sea partícipe. Una vez alcanzada la contingencia, la movilización sólo será posible si las condiciones del plan lo permiten.

A tal fin, el tomador o beneficiario deberá dirigirse a la entidad aseguradora o gestora de destino acompañando a su solicitud la identificación del plan de previsión asegurado de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad aseguradora de origen, así como, en su caso, el importe a movilizar. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad aseguradora de origen para que ésta ordene el traspaso, e incluirá una autorización del tomador o beneficiario a la entidad aseguradora o entidad gestora de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad aseguradora de origen la movilización de la provisión matemática, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad aseguradora o gestora.

En el plazo máximo de dos días hábiles desde que la entidad aseguradora o entidad gestora de destino disponga de la totalidad de la documentación necesaria, ésta deberá, además de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para dicha movilización, comunicar la solicitud a la entidad aseguradora de origen, con indicación, al menos, del plan de previsión asegurado de destino, entidad aseguradora de destino y datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia, o, en otro caso, indicación del plan de pensiones de destino, fondo de pensiones de destino al que esté adscrito, entidad gestora y depositaria del fondo de destino, y los datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia.

En un plazo máximo de cinco días hábiles a contar desde la recepción por parte de la entidad aseguradora de origen de la solicitud con la documentación correspondiente, esta entidad deberá ordenar la transferencia bancaria y remitir a la entidad aseguradora o gestora de destino toda la información financiera y fiscal necesaria para el traspaso.

En caso de que la entidad aseguradora de origen sea, a su vez, la aseguradora del plan de previsión asegurado de destino o la gestora del plan de pensiones de destino, el tomador deberá indicar en su solicitud el importe que desea movilizar, en su caso, y el plan de previsión asegurado destinatario del traspaso, o, en otro caso, el plan de pensiones destinatario y el fondo de pensiones de destino al que esté adscrito. La entidad aseguradora de origen deberá emitir la orden de transferencia en el plazo máximo de tres días hábiles desde la fecha de presentación de la solicitud.

Para la valoración de la provisión matemática se tomará fecha el día en que se haga efectiva la movilización. No obstante, el contrato de seguro podrá referir la valoración al día hábil anterior a la fecha en que se haga efectiva.

En el caso de que la entidad cuente con inversiones afectas, el valor de la provisión matemática a movilizar será el valor de mercado de los activos asignados.

No se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos al importe de esta movilización.

En los procedimientos de movilizaciones a que se refiere este apartado se autoriza que la transmisión de la solicitud de traspaso, la transferencia de efectivo y la transmisión de la información entre las entidades intervinientes, puedan realizarse a través del Sistema Nacional de Compensación Electrónica, mediante las operaciones que, para estos supuestos, se habiliten en dicho Sistema.

Para el cumplimiento de requisito previsto en el apartado 1 de este artículo, en los supuestos de movilización de un plan de previsión asegurado a otro plan de previsión asegurado o de un plan de pensiones a un plan de previsión asegurado, se computarán sólo las primas y la provisión matemática del nuevo contrato de seguro. A estos efectos, en el plan de previsión asegurado de origen, en el momento de la movilización también deberá cumplirse el requisito previsto en el apartado 1 de este artículo.

4. Las aportaciones realizadas por los trabajadores a los planes de previsión social empresarial regulados en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensio-

(142) Véanse la disposiciones adicional tercera y transitoria octava del Reglamento del IRPF.

nes, incluyendo las contribuciones del tomador. En todo caso los planes de previsión social empresarial deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Serán de aplicación a este tipo de contratos de seguro los principios de no discriminación, capitalización, irrevocabilidad de aportaciones y atribución de derechos establecidos en el número 1 del artículo 5 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

b) La póliza dispondrá las primas que, en cumplimiento del plan de previsión social, deberá satisfacer el tomador, las cuales serán objeto de imputación a los asegurados.

c) En el condicionado de la póliza se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de previsión social empresarial. La denominación Plan de Previsión Social Empresarial y sus siglas quedan reservadas a los contratos de seguro que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

d) Reglamentariamente se establecerán los requisitos y condiciones para la movilización de la provisión matemática a otro plan de previsión social empresarial.

e) Lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

5. (143) Las primas satisfechas a los seguros privados que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Igualmente, las personas que tengan con el contribuyente una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, o por su cónyuge, o por aquellas personas que tuviesen al contribuyente a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, podrán reducir en su base imponible las primas satisfechas a estos seguros privados, teniendo en cuenta el límite de reducción previsto en el artículo 52 de esta Ley.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que satisfagan primas a favor de un mismo contribuyente, incluidas las del propio contribuyente, no podrán exceder de 8.000 euros anuales.

Estas primas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El contrato de seguro deberá cumplir en todo caso lo dispuesto en las letras a) y c) del apartado 3 anterior.

En los aspectos no específicamente regulados en los párrafos anteriores y sus normas de desarrollo, resultará de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del apartado 3 anterior.

Tratándose de seguros colectivos de dependencia efectuados de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, como tomador del seguro figurará exclusivamente la empresa y la condición de asegurado y beneficiario corresponderá al trabajador. Las primas satisfechas por la empresa en virtud de estos contratos de seguro e imputadas al trabajador tendrán un límite de reducción propio e independiente de 5.000 euros anuales. **(144)**

Reglamentariamente se desarrollará lo previsto en este apartado.

6. El conjunto de las aportaciones anuales máximas que pueden dar derecho a reducir la base imponible realizadas a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 anteriores, incluyendo, en su caso, las que hubiesen sido imputadas por los promotores, no podrá exceder de las cantidades previstas en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Las prestaciones percibidas tributarán en su integridad sin que en ningún caso puedan minorarse en las cuantías correspondientes a los excesos de las aportaciones y contribuciones.

7. (145) Además de las reducciones realizadas con los límites previstos en el artículo siguiente, los contribuyentes cuyo cónyuge no obtenga rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales, podrán reducir en la base imponible las aportaciones realizadas a los sistemas de previsión social previstos en este artículo de los que sea partícipe, mutualista o titular dicho cónyuge, con el límite máximo de 2.500 euros anuales.

Estas aportaciones no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

8. Si el contribuyente dispusiera de los derechos consolidados así como los derechos económicos que se derivan de los diferentes sistemas de previsión social previstos en este artículo, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora **(146)**. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

(143) Apartado 5 del artículo 51 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(144) Párrafo del apartado 5 del artículo 51 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por la disposición final novena.Uno de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social (BOE del 2).

(145) Apartado 7 del artículo 51 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(146) Véase la Nota (111) de la página 914.

Artículo 50. Plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de sistemas de previsión social.

A efectos de lo previsto en los artículos 51.8 y 53.4 y en la disposición adicional undécima. Uno.5.c) de la Ley del Impuesto, las autoliquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en sistemas de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

9. La reducción prevista en este artículo resultará de aplicación cualquiera que sea la forma en que se perciba la prestación. En el caso de que la misma se perciba en forma de renta vitalicia asegurada, se podrán establecer mecanismos de reversión o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

Artículo 52. Límite de reducción.

1. (147) Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes:

a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio.

b) 8.000 euros anuales.

Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

2. Los partícipes, mutualistas o asegurados que hubieran efectuado aportaciones a los sistemas de previsión social a que se refiere el artículo 51 de esta Ley, podrán reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas incluyendo, en su caso, las aportaciones del promotor o las realizadas por la empresa que les hubiesen sido imputadas, que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite porcentual establecido en el apartado 1 anterior. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites máximos previstos en el apartado 6 del artículo 51.

Artículo 51. Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social.

Los partícipes, mutualistas o asegurados podrán solicitar que las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, según lo previsto en los artículos 52.2 y 53.1.c) y en la disposición adicional undécima.Uno.5.b) de la Ley del Impuesto, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas no hubieran podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto.

La imputación del exceso se realizará respetando los límites establecidos en los artículos 51, 52 y 53 y en la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto. Cuando concurran aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.

Artículo 53. Reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad. (148)

1. Las aportaciones realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por ciento, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional décima de esta Ley, podrán ser objeto de reducción en la base imponible con los siguientes límites máximos:

a) Las aportaciones anuales realizadas a planes de pensiones a favor de personas con discapacidad con las que exista relación de parentesco o tutoría, con el límite de 10.000 euros anuales.

Ello sin perjuicio de las aportaciones que puedan realizar a sus propios planes de pensiones, de acuerdo con los límites establecidos en el artículo 52 de esta ley.

b) Las aportaciones anuales realizadas por las personas con discapacidad partícipes, con el límite de 24.250 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realicen aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad, incluidas las de la propia persona con discapacidad, no podrá exceder de 24.250 euros anuales. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, habrán de ser objeto de reducción, en primer lugar, las aportaciones realizadas por la propia persona con discapacidad, y sólo si las mismas no alcanzaran el límite de 24.250 euros señalado, podrán ser objeto de reducción las aportaciones realizadas por otras personas a su favor en la base imponible de éstas, de forma proporcional, sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que realizan aportaciones a favor de una misma persona con discapacidad pueda exceder de 24.250 euros.

c) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia

(147) Apartado 1 del artículo 52 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(148) El concepto y la acreditación de la discapacidad se regula en los artículos 60.3 de la Ley y 72 del Reglamento del IRPF. Véase, también, la disposición adicional décima de esta Ley.

de la misma podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes. Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones y contribuciones que excedan de los límites previstos en este apartado 1.

2. El régimen regulado en este artículo también será de aplicación a las aportaciones a mutualidades de previsión social, a las primas satisfechas a los planes de previsión asegurados, a los planes de previsión social empresarial y a los seguros de dependencia que cumplan los requisitos previstos en el artículo 51 y en la disposición adicional décima de esta ley. En tal caso, los límites establecidos en el apartado 1 anterior serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

3. Las aportaciones a estos sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, realizadas por las personas a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional décima de esta ley, no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

4. A los efectos de la percepción de las prestaciones y de la disposición anticipada de derechos consolidados o económicos en supuestos distintos de los previstos en la disposición adicional décima de esta Ley, se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Artículo 50. Plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias en la disposición de derechos consolidados de sistemas de previsión social.

A efectos de lo previsto en los artículos 51.8 y 53.4 y en la disposición adicional undécima. Uno.5.c) de la Ley del Impuesto, las autoliquidaciones complementarias para reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas por la disposición anticipada de los derechos consolidados en sistemas de previsión social se presentarán en el plazo que medie entre la fecha de dicha disposición anticipada y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en el que se realice la disposición anticipada.

Artículo 54. Reducciones por aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad. (149)

1. Las aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuadas por las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como por el cónyuge de la persona con discapacidad o por aquellos que lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, darán derecho a reducir la base imponible del aportante, con el límite máximo de 10.000 euros anuales.

El conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales.

A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido, las reducciones correspondientes a dichas aportaciones habrán de ser minoradas de forma proporcional sin que, en ningún caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas físicas que realicen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido pueda exceder de 24.250 euros anuales.

2. Las aportaciones que excedan de los límites previstos en el apartado anterior darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes, hasta agotar, en su caso, en cada uno de ellos los importes máximos de reducción.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también resultará aplicable en los supuestos en que no proceda la reducción por insuficiencia de base imponible. Cuando concurran en un mismo período impositivo reducciones de la base imponible por aportaciones efectuadas en el ejercicio con reducciones de ejercicios anteriores pendientes de aplicar, se practicarán en primer lugar las reducciones procedentes de los ejercicios anteriores, hasta agotar los importes máximos de reducción.

3. Tratándose de aportaciones no dinerarias se tomará como importe de la aportación el que resulte de lo previsto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4. No generarán el derecho a reducción las aportaciones de elementos afectos a la actividad que efectúen los contribuyentes de este Impuesto que realicen actividades económicas.

En ningún caso darán derecho a reducción las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido.

5. La disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio protegido de la persona con discapacidad efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes tendrá las siguientes consecuencias fiscales:

a) Si el aportante fue un contribuyente por este Impuesto, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

b) El titular del patrimonio protegido que recibió la aportación deberá integrar en la base imponible la parte de la aportación recibida que hubiera dejado de integrar en el período impositivo en que recibió la aportación como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en la letra w) del artículo 7 de esta Ley, mediante la presentación de la oportuna autoliquidación complementaria con inclusión de los intereses de demora que procedan, en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca la disposición y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se realice dicha disposición.

En los casos en que la aportación se hubiera realizado al patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, a que se refiere el apartado 1 de este artículo, por un sujeto pasivo del Impuesto sobre

(149) Véase la nota anterior.

Sociedades, la obligación descrita en el párrafo anterior deberá ser cumplida por dicho trabajador.

c) A los efectos de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el trabajador titular del patrimonio protegido deberá comunicar al empleador que efectuó las aportaciones, las disposiciones que se hayan realizado en el período impositivo.

En los casos en que la disposición se hubiera efectuado en el patrimonio protegido de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los trabajadores en régimen de tutela o acogimiento, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior también deberá efectuarla dicho trabajador.

La falta de comunicación o la realización de comunicaciones falsas, incorrectas o inexactas constituirá infracción tributaria leve. Esta infracción se sancionará con multa pecuniaria fija de 400 euros.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

A los efectos previstos en este apartado, tratándose de bienes o derechos homogéneos se entenderá que fueron dispuestos los aportados en primer lugar.

No se aplicará lo dispuesto en este apartado en caso de fallecimiento del titular del patrimonio protegido, del aportante o de los trabajadores a los que se refiere el apartado 2 del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 71. Obligaciones de información de los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos.

Los contribuyentes que sean titulares de patrimonios protegidos regulados por la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria, y, en caso de incapacidad de aquellos, los administradores de dichos patrimonios, deberán remitir una declaración informativa sobre las aportaciones recibidas y las disposiciones realizadas durante cada año natural en la que, además de sus datos de identificación harán constar la siguiente información:

Nombre, apellidos e identificación fiscal tanto de los aportantes como de los beneficiarios de las disposiciones realizadas.

Tipo, importe e identificación de las aportaciones recibidas así como de las disposiciones realizadas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará dentro del mes de enero de cada año, en relación con las aportaciones y disposiciones realizadas en el año inmediato anterior.

La primera declaración informativa que se presente deberá ir acompañada de copia simple de la escritura pública de constitución del patrimonio protegido en la que figure la relación de bienes y derechos que inicialmente lo constituyeron así como de la relación detallada de las aportaciones recibidas y disposiciones realizadas desde la fecha de constitución del patrimonio protegido hasta la de la presentación de esta primera declaración.

El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, la forma y el lugar de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo, así como los supuestos en que deberá presentarse en soporte legible por ordenador o por medios telemáticos.

CAPÍTULO II

Reducción por pensiones compensatorias

Artículo 55. Reducciones por pensiones compensatorias.

Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos, con excepción de las fijadas en favor de los hijos del contribuyente, satisfechas ambas por decisión judicial, podrán ser objeto de reducción en la base imponible.

TÍTULO V

Adecuación del impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

Artículo 56. Mínimo personal y familiar.

1. El mínimo personal y familiar constituye la parte de la base liquidable que, por destinarse a satisfacer las necesidades básicas personales y familiares del contribuyente, no se somete a tributación por este Impuesto.

2. Cuando la base liquidable general sea superior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general.

Cuando la base liquidable general sea inferior al importe del mínimo personal y familiar, éste formará parte de la base liquidable general por el importe de esta última y de la base liquidable del ahorro por el resto.

Cuando no exista base liquidable general, el mínimo personal y familiar formará parte de la base liquidable del ahorro.

3. (150) El mínimo personal y familiar será el resultado de sumar el mínimo del contribuyente y los mínimos por descendientes, ascendientes y discapacidad a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley incrementados o disminuidos a efectos del cálculo del gravamen autonómico en los importes que, de acuerdo con lo establecido en el Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

Artículo 57. Mínimo del contribuyente. (151)

1. El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.550 euros anuales.

---

(150) Apartado 3 del artículo 56 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(151) Artículo 52 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,

2. Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 1.150 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.400 euros anuales.

Artículo 58. Mínimo por descendientes.(152)

1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes.

Artículo 53. Mínimo familiar por descendientes menores de tres años.(153)

1. Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, el incremento en el importe del mínimo por descendientes previsto en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley del Impuesto se practicará durante los períodos impositivos restantes hasta agotar el plazo máximo fijado en el citado artículo.

2. A efectos de lo dispuesto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento en los términos previstos en la legislación civil o, fuera de los casos anteriores, a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia.

Artículo 59. Mínimo por ascendientes.(154)

1. El mínimo por ascendientes será de 1.150 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.400 euros anuales.

Artículo 60. Mínimo por discapacidad. (155)

El mínimo por discapacidad será la suma del mínimo por discapacidad del contribuyente y del mínimo por discapacidad de ascendientes y descendientes.

1. El mínimo por discapacidad del contribuyente será de 3.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y 9.000 euros anuales cuando sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales cuando acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

2. El mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes será de 3.000 euros anuales por cada uno de los descendientes o ascendientes que generen derecho a la aplicación del mínimo a que se refieren los artículos 58 y 59 de esta Ley, que sean personas con discapacidad, cualquiera que sea su edad. El mínimo será de 9.000 euros anuales, por cada uno de ellos que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Dicho mínimo se aumentará, en concepto de gastos de asistencia, en 3.000 euros anuales por cada ascendiente o descendiente que acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(152) Artículo 58 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(153) Apartado 2 del artículo 53 del Reglamento del IRPF añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo primero. Cinco del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(154) Artículo 59 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(155) Artículo 60 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y seis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

3. A los efectos de este Impuesto, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento.

En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Artículo 72. Acreditación de la condición de persona con discapacidad y de la necesidad de ayuda de otra persona o de la existencia de dificultades de movilidad.

1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de las mismas.

Artículo 61. Normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad. (156)

Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.ª No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendientes que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente.

5.ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

Artículo 61 bis. Suprimido (157)

TÍTULO VI

Cálculo del impuesto estatal

CAPÍTULO I

Determinación de la cuota íntegra estatal

Artículo 62. Cuota íntegra estatal.

La cuota íntegra estatal será la suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 63 y 66 de esta Ley, a las bases liquidables general y del ahorro, respectivamente.

---

(156) Artículo 61 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(157) Artículo 61 bis suprimido por el artículo Primero.Treinta y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Artículo 63. Escala general del Impuesto.

1. (158) La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general estatal el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general estatal se expresará con dos decimales.

Artículo 64. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos. (159)

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 63 de esta Ley, a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración

Artículo 65. Escala aplicable a los residentes en el extranjero. (160)

En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, las escalas aplicables serán la establecida en el apartado 1 del artículo 63 y la siguiente:

Base liquidable – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Artículo 66. Tipos de gravamen del ahorro. (161)

1. La parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	En adelante	11,5

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. En el caso de los contribuyentes que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por concurrir alguna de las circunstancias a las que se refieren el apartado 2 del artículo 8 y el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley, la parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar a que se refiere el artículo 56 de esta Ley será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

(158) Apartado 1 del artículo 63 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición adicional trigésima primera de esta Ley que establece las Escalas y tipos de retención aplicables en 2015.

(159) Artículo 64 modificado por el artículo Primero.Cuarenta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(160) Artículo 65 modificado por el artículo Primero.Cuarenta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(161) Artículo 66 modificado por el artículo Primero.Cuarenta y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar, la escala prevista en el número 1.º anterior.

CAPÍTULO II

Determinación de la cuota líquida estatal

Artículo 67. Cuota líquida estatal.

1. (162) La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

a) La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el apartado 1 del artículo 68 de esta Ley.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de esta Ley.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 68. Deducciones.

1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. (163)

1.º **(164)** Los contribuyentes podrán deducirse el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

La base máxima de deducción será de 60.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2.º La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

3.º A efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1.º anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenen-

(162) Apartado 1 del artículo 67 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015,por el artículo Primero.Cuarenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(163) Apartado 1 al artículo 68 añadido, con efectos 29 de septiembre de 2013, por el artículo 27.Cuatro de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28). Véase también el artículo 38.2 y la disposición adicional trigésima octava.2 de esta Ley. Téngase también en cuenta la disposición transitoria vigésima séptima de esta Ley.

Téngase en cuenta que el apartado 1 del artículo 68 que regulaba la deducción por inversión en vivienda habitual fue suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 1.Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28). Véase el régimen transitorio de la deducción por inversión en vivienda habitual previsto en la disposición transitoria decimoctava de la Ley de IRPF.

(164) Apartado 1.1ª del artículo 68 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 66 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

cia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

c) Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

4.º Cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 38 de esta Ley, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

5.º Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos señalados en el número 2.º anterior en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

1. (165) Las entidades a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto deberán presentar una declaración informativa sobre las certificaciones expedidas conforme a lo previsto en el número 5.º del citado artículo 68.1 en la que, además de sus datos de identificación, fecha de constitución e importe de los fondos propios, harán constar la siguiente información referida a los adquirentes de las acciones o participaciones:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe de la adquisición.

d) Fecha de adquisición.

e) Porcentaje de participación.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la suscripción de acciones o participaciones en el año inmediato anterior.

(...)

(165) Artículo 69 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintidos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11). Téngase en cuenta la Orden HAP/2455/2013, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 165 "Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación" (BOE del 30) con las modificaciones técnicas en los diseños físicos y lógicos posteriores.

2. Deducciones en actividades económicas. (166)

a) A los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en la normativa del Impuesto sobre Sociedades con igualdad de porcentajes y límites de deducción, con excepción de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 39 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. **(167)**

(166) Apartado 2 del artículo 68 del artículo 68 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(167) Véase el artículo 69.2 de esta Ley relativo a los límites de esta deducción.

Véanse, asimismo, con las especialidades que se determinan expresamente en este precepto los artículos 35, 36, 37, 38 y 39 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28); las normas especiales para inversiones en Canarias contenidas en los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 8) y los artículos 26, 27 y 27 bis de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 79) así como la disposición adicional segunda y disposición transitoria única por el Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (BOE del 20).

Por lo que respecta a los beneficios fiscales aplicables a acontecimientos de excepcional interés público, a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE del 24), véanse las siguientes normas:

- Disposición adicional sexagésima de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE del 26), modificada por la disposición final vigésima quinta de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28), que establece el beneficio fiscal aplicable al acontecimiento de excepcional interés público: "Juegos del Mediterráneo de 2018".
- Disposiciones adicionales quincuagésima tercera, quincuagésima quinta, quincuagésima séptima, quincuagésima octava, sexagésima cuarta y sexagésima quinta de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015 (BOE del 30), en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales a los siguientes acontecimientos de excepcional interés público: "200 Aniversario del Teatro Real y el Vigésimo Aniversario de la reapertura del Teatro Real", "VIII Centenario de la Universidad de Salamanca", "Cantabria 2017, Liébana Año Jubilar", "Programa Universo Mujer", "Barcelona Equestrian Challenge" y "Women's Hockey World League Round 3 Events 2015".
- Disposiciones adicionales cuadragésima novena, quincuagésima, quincuagésima primera, quincuagésima segunda, quincuagésima cuarta, quincuagésima quinta, quincuagésima sexta, quincuagésima séptima, quincuagésima novena, sexagésima, sexagésima cuarta, sexagésima quinta y sexagésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30), en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales a los siguientes acontecimientos de excepcional interés público: "II Centenario del Museo Nacional del Prado","20 Aniversario de la Reapertura del Gran Teatro del Liceo de Barcelona y el bicentenario de la creación de la Societat dAccionistes", "Foro Iberoamericano de Ciudades", "Plan Decenio Málaga Cultura Innovadora 2025", "Campeonatos del Mundo FIS de Freestyle y Snowboard Sierra Nevada 2017", "Vigésimo quinto aniversario del Museo Thyssen-Bornemisza", "Campeonato de Europa de Waterpolo Barcelona 2018", "Centenario del nacimiento de Camilo José Cela ", "Caravaca de la Cruz 2017. Año Jubilar", "Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base", "Prevención de la Obesidad. Aligera tu vida", "75 Aniversario de William Martin; El legado inglés", evento

de salida de la vuelta al mundo a vela "Alicante 2017".

- Disposición final primera del Real Decreto-ley 3/2017, de 17 de febrero, por el que se modifica la Ley Orgánica 3/2013, de 20 de junio, de protección de la salud del deportista y lucha contra el dopaje en la actividad deportiva, y se adapta a las modificaciones introducidas por el Código Mundial Antidopaje de 2015 (BOE del 18) por la que se establece los beneficios fiscales aplicables al "Programa de preparación de los deportistas españoles de los Juegos de Tokio 2020".

- Disposiciones adicionales quincuagésima novena, sexagésima, sexagésima primera, sexagésima segunda, sexagésima tercera, sexagésima cuarta, sexagésima quinta, sexagésima sexta, sexagésima séptima, sexagésima octava, sexagésima novena, septuagésima, septuagésima primera, septuagésima segunda, septuagésima tercera, septuagésima cuarta, septuagésima quinta, septuagésima sexta, septuagésima séptima, septuagésima novena, octogésima, octogésima primera, octogésima segunda, octogésima tercera, octogésima cuarta, octogésima quinta, octogésima sexta y octogésima séptima de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017 (BOE del 28), en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales a los siguientes acontecimientos de excepcional interés público: "25 Aniversario de la Casa América", "4ª Edición de la Barcelona World Race", "World Roller Games Barcelona 2019", "Madrid Horse Week 17/19", "La Liga World Challenge", "V Centenario de la expedición de la primera vuelta al mundo de Fernando de Magallanes y Juan Sebastián Elcano", "25 aniversario de la declaración por la Unesco de Mérida como Patrimonio de la Humanidad", "Campeonatos del Mundo de Canoa 2019", "250 Aniversario del Fuero de Población de 1767 y Fundación de las Nuevas Poblaciones de Sierra Morena y Andalucía", "IV Centenario del nacimiento de Bartolomé Esteban Murillo", "Numancia 2017", "PHotoEspaña. 20 aniversario", "IV Centenario de la Plaza Mayor de Madrid", "XXX Aniversario de la Declaración de Toledo como Ciudad Patrimonio de la Humanidad", "VII Centenario del Archivo de la Corona de Aragón", "Lorca, Aula de la Historia", "Plan de Fomento de la Lectura (2017-2020)", "Plan 2020 de Apoyo a los Nuevos Creadores Cinematográficos y a la conservación y difusión de la historia del cine español", "40 Aniversario del Festival Internacional de Teatro Clásico de Almagro", "I Centenario del Parque Nacional de Ordesa y Monte Perdido", "I Centenario del Parque Nacional de los Picos de Europa ", "75º Aniversario de la Escuela Diplomática", "Teruel 2017. 800 Años de los Amantes", "40 Aniversario de la Constitución Española", "50° aniversario de Sitges-Festival Internacional de Cine Fantástico de Catalunya", "Beneficios fiscales aplicables al 50 aniversario de la Universidad Autónoma de Madrid", "Año Hernandiano 2017", "Plan Decenio Milliarium Montserrat 1025-2025".

- Disposiciones adicionales septuagésima segunda, septuagésima tercera, septuagésima cuarta, septuagésima sexta, septuagésima séptima, septuagésima novena, octogésima, octogésima primera, octogésima segunda, octogésima quinta, octogésima séptima, octogésima octava, octogésima novena, nonagésima primera, nonagésima segunda, nonagésima tercera, nonagésima quinta, nonagésima séptima, nonagésima octava, nonagésima novena y centésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4), en las que se establecen, respectivamente, los beneficios fiscales a los siguientes acontecimientos de excepcional interés público: "50 Edición del Festival Internacional de Jazz de Barcelona", "Centenarios del Real Sitio de Covadonga", "Campeonato Mundial Junior Balonmano Masculino 2019", "Andalucía Valderrama Masters", "La Transición: 40 años de Libertad de Expresión", "Barcelona Mobile World Capital", "Ceuta y la Legión, 100 años de unión", "Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019", "Bádminton World Tour", "Nuevas Metas", "Logroño 2021, nuestro V Centenario", "Año Santo Jacobeo 2021", "VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2021", "Deporte Inclusivo", "España, Capital del Talento Joven", "Conmemoración del Centenario de la Coronación de Nuestra Señora del Rocío (1919-2019)", "Traslado de la Imagen de Nuestra Señora del Rocío desde la Aldea al Pueblo de Almonte", "Año Europeo del Patrimonio Cultural (2018)", Enfermedades "Neurodegenerativas 2020. Año Internacional de la Investigación e Innovación", "Camino de la Cruz de Caravaca", XXV "Aniversario de la Declaración por la UNESCO del Real Monasterio de Santa María de Guadalupe como Patrimonio de la Humanidad", y "Automobile Barcelona 2019".

b) Adicionalmente, los contribuyentes que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo que se inviertan en elementos nuevos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectos a actividades económicas desarrolladas por el contribuyente.

Se entenderá que los rendimientos netos de actividades económicas del período impositivo son objeto de inversión cuando se invierta una cuantía equivalente a la parte de la base liquidable general positiva del período impositivo que corresponda a tales rendimientos, sin que en ningún caso la misma cuantía pueda entenderse invertida en más de un activo.

La inversión en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas deberá realizarse en el período impositivo en que se obtengan los rendimientos objeto de reinversión o en el período impositivo siguiente.

La inversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales, incluso en el supuesto de elementos patrimoniales que sean objeto de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito. No obstante, en este último caso, la deducción estará condicionada, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

La deducción se practicará en la cuota íntegra correspondiente al período impositivo en que se efectúe la inversión.

La base de la deducción será la cuantía invertida a que se refiere el segundo párrafo de esta letra b).

El porcentaje de deducción será del 5 por ciento. No obstante, el porcentaje de deducción será del 2,5 por ciento cuando el contribuyente hubiera practicado la reducción prevista en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley o se trate de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla respecto de las que se hubiera aplicado la deducción prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

El importe de la deducción no podrá exceder de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del período impositivo en el que se obtuvieron los rendimientos netos de actividades económicas señalados en el primer párrafo de esta letra b).

Los elementos patrimoniales objeto de inversión deberán permanecer en funcionamiento en el patrimonio del contribuyente, salvo pérdida justificada, durante un plazo de 5 años, o durante su vida útil de resultar inferior.

No obstante, no se perderá la deducción si se produce la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de inversión antes de la finalización del plazo señalado en el párrafo anterior y se invierte el importe obtenido o el valor neto contable, si fuera menor, en los términos establecidos en este artículo.

Esta deducción es incompatible con la aplicación de la libertad de amortización, con la deducción por inversiones regulada en el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y con la Reserva para inversiones en Canarias regulada en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

c) Los contribuyentes por este Impuesto que ejerzan actividades económicas y determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva sólo les serán de aplicación los incentivos a que se refiere este apartado 2 cuando así se establezca reglamentariamente teniendo en cuenta las características y obligaciones formales del citado método.

3. Deducciones por donativos y otras aportaciones. (168)

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

b) El 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior. **(169)**

c) El 20 por ciento de las cuotas de afiliación y las aportaciones a Partidos Políticos, Federaciones, Coaliciones o Agrupaciones de Electores. La base máxima de esta deducción será de 600 euros anuales y estará constituida por las cuotas de afiliación y aportaciones previstas en la letra a) del apartado Dos del artículo 2 de la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

(...) **2. (170)** Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 68.3.b) de la Ley del Impuesto deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo.

d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior.

(168) Apartado 3 del artículo 68 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y seis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(169) Véase el límite establecido en el .1 de esta Ley.

(170) Artículo 69 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintidos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

4. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla. (171)

1.º Contribuyentes residentes en Ceuta o Melilla.

a) Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 60 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

b) También aplicarán esta deducción los contribuyentes que mantengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años, en los períodos impositivos iniciados con posterioridad al final de ese plazo, por las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando, al menos, una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

La cuantía máxima de las rentas, obtenidas fuera de dichas ciudades, que puede acogerse a esta deducción será el importe neto de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidos en dichas ciudades.

2.º Los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla, se deducirán el 60 por ciento de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

En ningún caso se aplicará esta deducción a las rentas siguientes:

– Las procedentes de Instituciones de Inversión Colectiva, salvo cuando la totalidad de sus activos esté invertida en Ceuta o Melilla, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

– Las rentas a las que se refieren los párrafos a), e) e i) del apartado siguiente.

3.º A los efectos previstos en esta Ley, se considerarán rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo, cuando se deriven de trabajos de cualquier clase realizados en dichos territorios.

b) Los rendimientos que procedan de la titularidad de bienes inmuebles situados en Ceuta o Melilla o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

c) Las que procedan del ejercicio de actividades económicas efectivamente realizadas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en Ceuta o Melilla.

d) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes inmuebles radicados en Ceuta o Melilla.

e) Las ganancias patrimoniales que procedan de bienes muebles situados en Ceuta o Melilla.

f) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes de obligaciones o préstamos, cuando los capitales se ha-

(171) Números 1.º y 2.º del apartado 4 del artículo 68 modificados, con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 60 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

llen invertidos en dichos territorios y allí generen las rentas correspondientes.

g) Los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

h) **(172)** Las rentas procedentes de sociedades que operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla que correspondan a rentas a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en los siguientes supuestos:

1.º Cuando tengan su domicilio y objeto social exclusivo en dichos territorios.

2.º Cuando operen efectiva y materialmente en Ceuta o Melilla durante un plazo no inferior a tres años y obtengan rentas fuera de dichas ciudades, siempre que respecto de estas rentas tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos deberán identificarse, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las reservas procedentes de rentas a las que hubieran resultado de aplicación la bonificación establecida en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

i) Los rendimientos procedentes de depósitos o cuentas en toda clase de instituciones financieras situadas en Ceuta o Melilla.

Artículo 58. Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla. (173)

1. A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta o Melilla las siguientes:

a) Los rendimientos del trabajo derivados de prestaciones por desempleo y de aquellas a las que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto.

b) En el ejercicio de actividades económicas, se entenderá por operaciones efectivamente realizadas en Ceuta o Melilla aquellas que cierren en estos territorios un ciclo mercantil que determine resultados económicos o supongan la prestación de un servicio profesional en dichos territorios.

No se estimará que median dichas circunstancias cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, transporte, entrada y salida de géneros o efectos en los mismos y, en general, cuando las operaciones no determinen por sí solas rentas.

c) Cuando se trate de actividades pesqueras y marítimas, serán de aplicación las reglas establecidas en el artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

d) Se entenderá que los rendimientos del capital mobiliario procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, constituyen una renta obtenida en Ceuta o Melilla cuando el objeto del arrendamiento esté situado y se utilice efectivamente en dichos territorios.

2. A efectos de la aplicación de la deducción por las rentas a que se refiere el supuesto 2.º del artículo 68.4.3.º h) de la Ley del Impuesto, las entidades que obtengan rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales la siguiente información:

a) Beneficios del ejercicio aplicados a reservas que procedan de rentas con derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el apartado 6 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

b) Beneficios del ejercicio aplicados a reservas que procedan de rentas sin derecho a la aplicación de la referida bonificación.

c) Beneficios del ejercicio distribuidos entre los socios, con especificación del importe que corresponde a rentas con derecho a la aplicación de la referida bonificación.

d) En caso de distribución de dividendos con cargo a reservas, designación de la reserva aplicada de entre las dos a las que, por la clase de beneficios de los que procedan, se refieren las letras a) y b) anteriores.

Las menciones en la memoria anual continuarán efectuándose mientras existan reservas de las referidas en la letra a) anterior.

5. Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. (174)

Los contribuyentes tendrán derecho a una deducción en la cuota del 15 por ciento del importe de las inversiones o gastos que realicen para:

a) La adquisición de bienes del Patrimonio Histórico Español, realizada fuera del territorio español para su introducción dentro de dicho territorio, siempre que los bienes sean declarados bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general de bienes muebles en el plazo de un año desde su introducción y permanezcan en territorio español y dentro del patrimonio del titular durante al menos cuatro años.

La base de esta deducción será la valoración efectuada por la Junta de calificación, valoración y exportación de bienes del patrimonio histórico español.

b) La conservación, reparación, restauración, difusión y exposición de los bienes de su propiedad que estén declarados de interés cultural conforme a la normativa del patrimonio histórico del Estado y de las comunida-

(172) Apartado 4.3.h) del artículo 68 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(173) Artículo 58 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Diecinueve del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(174) Véase el límite establecido en el .1 de esta Ley.

des autónomas, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

c) La rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la Unesco situados en España.

6. Deducción por cuenta ahorro-empresa. (Suprimido) (175)

7. Deducción por alquiler de vivienda habitual. (Suprimido) (176)

Artículo 69. Límites de determinadas deducciones.

1. La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

2. (177) Los límites de la deducción a que se refiere el apartado 2 del artículo 68 de esta Ley serán los que establezca la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los incentivos y estímulos a la inversión empresarial. Dichos límites se aplicarán sobre la cuota que resulte de minorar la suma de las cuotas íntegras, estatal y autonómica, en el importe total de las deducciones por inversión en empresas de nueva o reciente creación, prevista en el artículo 68.1 de la misma, y por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, prevista en el artículo 68.5 de esta Ley.

Artículo 70. Comprobación de la situación patrimonial.

1. (178) La aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de la inversión realizada.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

Artículo 59. Pérdida del derecho a deducir.

1. Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Esta adición se aplicará de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de la deducción por inversión en vivienda habitual aplicable a la cuota íntegra estatal o la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, se añadirá a la cuota líquida estatal la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

b) **(179)** Cuando se trate de las deducciones previstas en los apartados 2, 3 y 5 del artículo 68 de la Ley del Impuesto, se añadirá a la cuota líquida estatal el 50 por ciento de las deducciones indebidamente practicadas y a la cuota líquida autonómica o complementaria el 50 por ciento restante.

c) Cuando se trate de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias normativas previstas en el artículo 46.1 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual, se añadirá a la cuota líquida autonómica la totalidad de las deducciones indebidamente practicadas.

Disposición transitoria tercera. Regularización de deducciones por incumplimiento de requisitos. (180)

Cuando, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones aplicadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2009, las cantidades indebidamente deducidas se sumarán a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica, del ejercicio en que se produzca el

(175) Apartado 6 del artículo 68 suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(176) Apartado 7 del artículo 68 suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase la disposición transitoria decimoquinta de la Ley

(177) Apartado 2 del modificado, con efectos desde 1 de septiembre de 2013, por el artículo 27.Seis de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28).

(178) Apartado 1 del artículo 70 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(179) Letra b) del apartado 2 del artículo 59 del Reglamento del IRPF modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinte del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(180) Disposición transitoria tercera del Reglamento IRPF, modificada, con efectos desde 1 de enero de 2013 el artículo Segundo. Primero.Trece del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6)

incumplimiento, en el mismo porcentaje que, en su momento, se aplicó.

TÍTULO VII

Gravamen autonómico

CAPÍTULO I

Normas comunes

Artículo 71. Normas comunes aplicables para la determinación del gravamen autonómico.

Para la determinación del gravamen autonómico se aplicarán las normas relativas a la sujeción al impuesto y determinación de la capacidad económica contenidas en los Títulos I, II, III, IV y V de esta Ley, así como las relativas a la tributación familiar y regímenes especiales, contenidas en los Títulos IX y X de esta Ley.

CAPÍTULO II

Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma

Artículo 72. Residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma.

1. A efectos de esta Ley, se considerará que los contribuyentes con residencia habitual en territorio español son residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma:

1.º Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días del período impositivo.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales.

Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual.

2.º Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el ordinal 1.º anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tengan su principal centro de intereses. Se considerará como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:

a) Rendimientos del trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.

b) Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivados de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.

c) Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.

3.º Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los ordinales 1.º y 2.º anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Las personas físicas residentes en el territorio de una Comunidad Autónoma, que pasasen a tener su residencia habitual en el de otra, cumplirán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión.

Además, cuando en virtud de lo previsto en el apartado 3 siguiente deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las autoliquidaciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

El plazo de presentación de las autoliquidaciones complementarias terminará el mismo día que concluya el plazo de presentación de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al año en que concurran las circunstancias que, según lo previsto en el apartado 3 siguiente, determinen que deba considerarse que no ha existido cambio de residencia.

3. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en este impuesto.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio, en relación al rendimiento cedido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando concurran las siguientes circunstancias:

a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por ciento a la del año anterior al cambio.

En caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

b) Que en el año en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, su tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable en la Comunidad Autónoma en la que residía con anterioridad al cambio.

c) Que en el año siguiente a aquel en el cual se produce la situación a que se refiere el párrafo a) anterior, o en el siguiente, vuelva a tener su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma en la que residió con anterioridad al cambio.

4. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que radique el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos.

5. Las personas físicas residentes en territorio español por aplicación de la presunción prevista en el último párrafo del apartado 1 del artículo 9 de esta ley, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma en que residan habitualmente el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de ellas.

CAPÍTULO III

Cálculo del gravamen autonómico

Sección 1.ª Determinación de la cuota íntegra autonómica.

Artículo 73. Cuota íntegra autonómica.

La cuota íntegra autonómica del Impuesto será la suma de las cuantías resultantes de aplicar los tipos de gravamen, a los que se refieren los artículos 74 y 76 de esta Ley, a la base liquidable general y del ahorro, respectivamente.

Artículo 74. Escala autonómica del Impuesto.

1. (181) La parte de la base liquidable general que exceda del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable general se le aplicarán los tipos de la escala autonómica del Impuesto que, conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobadas por la Comunidad Autónoma. **(182)**

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, la escala prevista en el número 1.º anterior.

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general autonómico, el derivado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota obtenida por la aplicación de lo previsto en el apartado anterior por la base liquidable general. El tipo medio de gravamen general autonómico se expresará con dos decimales.

Artículo 75. Especialidades aplicables en los supuestos de anualidades por alimentos a favor de los hijos. (183)

Los contribuyentes que satisfagan anualidades por alimentos a sus hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, cuando el importe de aquéllas sea inferior a la base liquidable general, aplicarán la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo anterior separadamente al importe de las anualidades por alimentos y al resto de la base liquidable general. La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado 1 del artículo 74 de esta Ley a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

Artículo 76. Tipo de gravamen del ahorro. (184)

La parte de base liquidable del ahorro que exceda, en su caso, del importe del mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, será gravada de la siguiente forma:

1.º A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	9,5
6.000,00	570	44.000	10,5
50.000,00	5.190	En adelante	11,5

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar a la parte de la base liquidable del ahorro correspondiente al mínimo personal y familiar que resulte de los incrementos o disminuciones a que se refiere el artículo 56.3 de esta Ley, la escala prevista en el número 1.º anterior.

Sección 2.ª Determinación de la cuota líquida autonómica

Artículo 77. Cuota líquida autonómica.

1. (185) La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

a) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.

b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las

(181) Apartado 1 del artículo 74 redactado, con efectos a partir de 1 de enero de 2011 y vigencia indefinida, por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE del 23).

(182) Las escalas autonómicas del Impuesto aprobadas para el ejercicio 2017 por las respectivas Comunidades Autónomas se contienen en la Addenda de este Apéndice normativo, páginas 1039 y ss.

(183) Artículo 75 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(184) Artículo 75 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(185) Apartado 1 del artículo 77 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 78. Suprimido (186)

TÍTULO VIII

Cuota diferencial

Artículo 79. Cuota diferencial. (187)

La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida total del impuesto, que será la suma de las cuotas líquidas, estatal y autonómica, en los siguientes importes:

a) La deducción por doble imposición internacional prevista en el artículo 80 de esta Ley.

b) Las deducciones a que se refieren el artículo 91.10 y el artículo 92.4 de esta Ley.

c) Las retenciones a que se refiere el apartado 11 del artículo 99 de esta Ley.

d) Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el apartado 8 del artículo 99 de esta Ley, así como las cuotas satisfechas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y devengadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

e) Las retenciones, los ingresos a cuenta y los pagos fraccionados previstos en esta Ley y en sus normas reglamentarias de desarrollo.

Artículo 80. Deducción por doble imposición internacional.

1. Cuando entre las rentas del contribuyente figuren rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero, se deducirá la menor de las cantidades siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes sobre dichos rendimientos o ganancias patrimoniales.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. A estos efectos, el tipo medio efectivo de gravamen será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota líquida total por la base liquidable. A tal fin, se deberá diferenciar el tipo de gravamen que corresponda a las rentas generales y del ahorro, según proceda. El tipo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. (188) Cuando se obtengan rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente se practicará la deducción por doble imposición internacional prevista en este artículo, y en ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 80 bis. Suprimido (189)

Artículo 81. Deducción por maternidad.(190)

1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres

---

(186) Artículo 78 suprimido con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 1.Seis de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

(187) Artículo 79 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(188) Apartado 3 del artículo 80 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(189) Artículo 80 bis suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(190) Artículo 81 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4). Véase la disposición adicional cuadragésima segunda, apartados 3 y 4, de la Ley del IRPF. Asimismo para la aplicación en el ejercicio 2018 de las deducciones establecidas en el artículo 81 bis téngase en cuenta la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del IRPF.

años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta Ley.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción. **(191)**

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite para cada hijo tanto las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción, como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

A efectos del cálculo de estos límites se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

4. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

5. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono y las obligaciones de información a cumplir por las guarderías o centros infantiles. **(192)**

(191) Respecto a las obligaciones de suministro de información, véase la disposición adicional decimotercera 3.c) de esta Ley y el .7 y 69.8 del Reglamento del IRPF.

(192) Véase el artículo 69.9 del Reglamento del IRPF.

Artículo 60. Procedimiento para la práctica de la deducción por maternidad y su pago anticipado y para la aplicación del incremento de dicha deducción. (193)

1. La deducción por maternidad regulada en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto se aplicará proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 del citado artículo, y tendrá como límite para cada hijo, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 del artículo 81 de la Ley del Impuesto se aplicará proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 del citado artículo. No obstante, en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el número de meses de dicho ejercicio se ampliará, en caso de cumplimiento del resto de requisitos, a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

El referido incremento tendrá como límite anual para cada hijo el menor de:

– las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento, adopción, delegación de guarda para la convivencia preadoptiva o acogimiento.

– el importe anual total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo, sea o no por meses completos.

A efectos de determinar el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho, se considerará tanto el importe pagado por la madre o el contribuyente con derecho al referido incremento, como el satisfecho por el otro progenitor, adoptante, tutor, guardador con fines de adopción o acogedor.

A efectos del cálculo del límite de las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo a que se refieren los párrafos anteriores, se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

2. A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción o el incremento a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª La determinación de los hijos se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

(193) Artículo 60 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Uno del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

2.ª El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes.

3.ª A los efectos del incremento de la deducción por maternidad, los meses a tomar en consideración serán exclusivamente aquéllos en los que los gastos abonados se efectúen por mes completo. A estos efectos, se entenderán incluidos los meses contratados por completo aun cuando parte de los mismos tengan el carácter de no lectivos.

3. Cuando tenga lugar la adopción de un menor que hubiera estado en régimen de acogimiento o de delegación de guarda para la convivencia preadoptiva, o se produzca un cambio en la situación del acogimiento, la deducción por maternidad se practicará durante el tiempo que reste hasta agotar el plazo máximo de los tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto.

4. En el supuesto de existencia de varios contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad o su incremento respecto del mismo acogido¸ menor cuya guarda ha sido delegada para la convivencia preadoptiva o tutelado, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

5. 1.º Los contribuyentes con derecho a la aplicación de la deducción por maternidad regulada en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes, en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por ciento de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) Trabajadores por cuenta ajena en alta en el Régimen Especial Agrario de la Seguridad Social en el mes y que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

2.º La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) La solicitud se presentará en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda, quien podrá determinar los casos en los que se pueda formular por medios telemáticos o telefónicos. En el supuesto previsto en el apartado 4 de este artículo, las solicitudes deberán presentarse de forma simultánea. **(194)**

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de la deducción por maternidad. En el supuesto de que no procediera el abono anticipado de la deducción, notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.

c) El abono de la deducción de forma anticipada se efectuará, mediante transferencia bancaria, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria mensualmente y sin prorrateos por un importe de 100 euros por cada hijo. La Ministra de Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

3.º Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de la deducción por maternidad vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción. La comunicación se efectuará utilizando el modelo que, a estos efectos, apruebe la Ministra de Hacienda, quien establecerá el lugar, forma y plazos de presentación, así como los casos en que dicha comunicación se pueda realizar por medios telemáticos o telefónicos.

4.º Cuando el importe de la deducción por maternidad no se correspondiera con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración por este Impuesto. En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar deberán comunicar, a estos efectos, a la Administración tributaria la información que determine la Ministra de Hacienda, quien asimismo establecerá el lugar, forma y plazo de su presentación.

5.º No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a la deducción por maternidad que corresponda.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

(...) **9. (195)** Las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere el artículo 81.2

(194) Véase la Orden EHA/394/2011, de 21 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado y comunicación de variaciones de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 28).

(195) Apartado 9 del artículo 69 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Cinco del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22). Véase también la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 233, "Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados" y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la

de la Ley del Impuesto, deberán presentar una declaración informativa sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en dicho artículo, en la que, además de sus datos de identificación y los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, harán constar la siguiente información:

a) Nombre, apellidos y fecha de nacimiento del menor y, en su caso, número de identificación fiscal del menor.

b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los progenitores, tutor, guardadores con fines de adopción o persona que tiene al menor en acogimiento.

c) Meses en los que el menor haya estado inscrito en dicha guardería o centro educativo por mes completo.

d) Gastos anuales pagados a la guardería o centro de educación infantil autorizado en relación con el menor.

e) Importes subvencionados que se abonen directamente a la guardería o centro de educación infantil autorizado correspondientes a los gastos referidos en la letra d) anterior.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

10. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que establezca la Ministra de Hacienda, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación por medios telemáticos.

Artículo 81 bis. Deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. (196)

1. (..)

I.- (Redacción vigente hasta el 4 de julio de 2018)

Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales

En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social. **(197)**

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por par tes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

II.- (Redacción vigente desde el 5 de julio de 2018) (198)

Los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las siguientes deducciones:

a) Por cada descendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (BOE del 27).

(196) Artículo 81 bis añadido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y seis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Los apartados 1 y 2 han sido modificados, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo 4.Uno de la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social (BOE del 29).

(197) Véase la disposición adicional cuadragésima segunda de esta Ley.

(198) Apartado 1 del artículo 81 bis modificado, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 62.Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4

b) Por cada ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes previsto en el artículo 59 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales.

c) Por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los que tenga derecho a la totalidad del mínimo previsto en el artículo 58 de esta Ley, hasta 1.200 euros anuales. En caso de familias numerosas de categoría especial, esta deducción se incrementará en un 100 por ciento. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

La cuantía de la deducción a que se refiere el párrafo anterior se incrementará hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. Este incremento no se tendrá en cuenta a efectos del límite a que se refiere el apartado 2 de este artículo.

d) Por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras a) y b) anteriores, hasta 1.200 euros anuales.

Asimismo podrán minorar la cuota diferencial del impuesto en las deducciones previstas anteriormente los contribuyentes que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, pensiones abonadas por el Régimen General y los Regímenes especiales de la Seguridad Social o por el Régimen de Clases Pasivas del Estado, así como los contribuyentes que perciban prestaciones análogas a las anteriores reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, siempre que se trate de prestaciones por situaciones idénticas a las previstas para la correspondiente pensión de la Seguridad Social. **(199)**

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

2. Las deducciones se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 anterior, y tendrán como límite para cada una de las deducciones, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 anterior, las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo. No obstante, si tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado anterior respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

3. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono de las deducciones de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

4. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de estas deducciones, así como los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono.

Asimismo, reglamentariamente se podrán determinar los supuestos de cesión del derecho a la deducción a otro contribuyente que tenga derecho a su aplicación respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa.

En este caso, a efectos del cálculo de la deducción a que se refiere el apartado 2 de este artículo, se tendrá en cuenta de forma conjunta, tanto el número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo como las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción.

Se entenderá que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales por esta cesión.

Artículo 60 bis. Procedimiento para la práctica de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo y su pago anticipado. (200)

1. Las deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto se aplicarán, para cada contribuyente con derecho a las mismas, proporcionalmente al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en el apartado 1 del citado artículo, y tendrán como límite para cada deducción las cotizaciones y cuotas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan tales requisitos.

No obstante, si el contribuyente tuviera derecho a la deducción prevista en las letras a) o b) del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto respecto de varios ascendientes o descendientes con discapacidad, el citado límite se aplicará de forma independiente respecto de cada uno de ellos.

En caso de familias numerosas, los incrementos de la deducción a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto no se tendrá en cuenta a efectos del citado límite.

(199) Véase la disposición adicional cuadragésima segunda de esta Ley.

(200) Artículo 60 bis modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Dos del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

No resultará de aplicación el citado límite cuando se trate de contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

2. A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción a que se refiere el apartado anterior se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1.ª La determinación de la condición de familia numerosa, del estado civil del contribuyente, del número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial y de la situación de discapacidad se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

2.ª El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad se entenderá cumplido cuando esta situación se produzca en cualquier día del mes. Este requisito no será aplicable cuando se trate de contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

3.ª Se entenderá cumplido el requisito de percibir las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto cuando las mismas se perciban en cualquier día del mes.

3. Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto o estén dados de alta en la Seguridad Social o Mutualidad y coticen los plazos mínimos que a continuación se indican:

a) Trabajadores con contrato de trabajo a jornada completa, en alta durante al menos quince días de cada mes en el Régimen General o en los Regímenes especiales de la Minería del Carbón y de los Trabajadores del Mar.

b) Trabajadores con contrato de trabajo a tiempo parcial cuya jornada laboral sea de, al menos, el 50 por ciento de la jornada ordinaria en la empresa, en cómputo mensual, y se encuentren en alta durante todo el mes en los regímenes citados en el párrafo anterior.

c) En el caso de trabajadores por cuenta ajena en alta en el Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios incluidos en el Régimen General de la Seguridad Social cuando se hubiera optado por bases diarias de cotización, que realicen, al menos, diez jornadas reales en dicho período.

d) Trabajadores incluidos en los restantes Regímenes Especiales de la Seguridad Social no citados en los párrafos anteriores o mutualistas de las respectivas mutualidades alternativas a la Seguridad Social que se encuentren en alta durante quince días en el mes.

Para el abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad, la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último periodo impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.

4. 1.º La tramitación del abono anticipado se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) La solicitud se presentará en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda, por cada contribuyente con derecho a deducción. No obstante, podrá optarse por presentar una solicitud colectiva por todos los contribuyentes que pudieran tener derecho a la deducción respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa. En este caso, deberá designarse como primer solicitante a un contribuyente que cumpla, en el momento de presentar la solicitud, los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

Cada mes de enero se podrá modificar la modalidad de solicitud respecto de cada una de las deducciones.

Los solicitantes, el cónyuge no separado legalmente con discapacidad y los descendientes o ascendientes con discapacidad que se relacionen en la solicitud deberán disponer de número de identificación fiscal.

b) La Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la vista de la solicitud recibida, y de los datos obrantes en su poder, abonará de oficio de forma anticipada y a cuenta el importe de cada deducción al solicitante. En el caso de que se hubiera efectuado una solicitud colectiva, el abono se efectuará a quien figure como primer solicitante.

En el supuesto de que no procediera el abono anticipado se notificará tal circunstancia al contribuyente con expresión de las causas que motivan la denegación.

c) El abono de la deducción de forma anticipada se efectuará mensualmente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante transferencia bancaria, por importe de 100 euros por cada descendiente, ascendiente o familia numerosa a que se refiere el apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto, si la solicitud fue colectiva. Dicho importe será de 200 euros si se trata de una familia numerosa de categoría especial. En los supuestos de familia numerosa, dicho importe se incrementará en 50 euros mensuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda. En caso de solicitud individual, se abonará al solicitante la cantidad que resulte de dividir el importe que proceda de los indicados anteriormente entre el número de contribuyentes con derecho a la aplicación del mínimo respecto del mismo descendiente o ascendiente con discapacidad, o entre el número de ascendientes o hermanos huérfanos de padre y madre que formen parte de la misma familia numerosa, según proceda. El importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada por cónyuge no

separado legalmente con discapacidad será de 100 euros.

La Ministra de Hacienda podrá autorizar el abono por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

2.º Los contribuyentes con derecho al abono anticipado de dichas deducciones vendrán obligados a comunicar a la Administración tributaria las variaciones que afecten a su abono anticipado, así como cuando, por alguna causa o circunstancia sobrevenida, incumplan alguno de los requisitos para su percepción. La comunicación se efectuará en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda.

3.º Cuando el importe de cada una de las deducciones no se correspondiera con el de su abono anticipado, los contribuyentes deberán regularizar tal situación en su declaración por este Impuesto. En el supuesto de contribuyentes no obligados a declarar, tal regularización se efectuará mediante el ingreso de las cantidades percibidas en exceso en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda. **(201)**

4.º No serán exigibles intereses de demora por la percepción, a través del abono anticipado y por causa no imputable al contribuyente, de cantidades superiores a las deducciones reguladas en el artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

5. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de alguna de las anteriores deducciones respecto de un mismo descendiente, ascendiente o familia numerosa, se podrá ceder el derecho a la deducción a uno de ellos. En este caso, a efectos del cálculo de la deducción, se aplicarán las siguientes reglas especiales:

a) El importe de la deducción no se prorrateará entre ellos sino que se aplicará íntegramente por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

b) Se computarán los meses en que cualquiera de los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción cumpla los requisitos previstos en el apartado 1 de este artículo.

c) Se tendrán en cuenta de forma conjunta las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades correspondientes a todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción. Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación en el caso de que se hubiera cedido el derecho a la deducción a aquellos contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el séptimo párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de la Ley del Impuesto.

d) Los importes que, en su caso, se hubieran percibido anticipadamente, se considerarán obtenidos por el contribuyente en cuyo favor se hubiera cedido la deducción.

(201) Véase la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, que aprueba el modelo 122 "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por familia numerosa, por personas con discapacidad a cargo o por ascendiente con dos hijos separado legalmente o sin vínculo matrimonial. Regularización del derecho a la deducción por contribuyentes no obligados a presentar declaración" (BOE del 10).

Cuando se hubiera optado por la percepción anticipada de la deducción presentando una solicitud colectiva, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del primer solicitante. En los restantes casos, se entenderá cedido el derecho a la deducción en favor del contribuyente que aplique la deducción en su declaración, debiendo constar esta circunstancia en la declaración de todos los contribuyentes que tuvieran derecho a la deducción, salvo que el cedente sea un no obligado a declarar, en cuyo caso tal cesión se efectuará mediante la presentación del modelo en el lugar, forma y plazo que determine la Ministra de Hacienda. **(202)**

6. Las comunidades autónomas y el Instituto de Mayores y Servicios Sociales estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los diez primeros días de cada mes los datos de familias numerosas y discapacidad correspondientes al mes anterior.

El formato y contenido de la información serán los que, en cada momento, consten en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

TÍTULO IX

Tributación familiar

Artículo 82. Tributación conjunta.

1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

3. La determinación de los miembros de la unidad familiar se realizará atendiendo a la situación existente a 31 de diciembre de cada año.

Artículo 83. Opción por la tributación conjunta.

1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por

(202) Véase la Orden HFP/105/2017, de 6 de febrero, que aprueba el modelo 121 "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Deducciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo. Comunicación de la cesión del derecho a la deducción por contribuyentes no obligados a presentar declaración" (BOE del 10).

tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria.

Artículo 84. Normas aplicables en la tributación conjunta.

1. En la tributación conjunta serán aplicables las reglas generales del impuesto sobre determinación de la renta de los contribuyentes, determinación de las bases imponible y liquidable y determinación de la deuda tributaria, con las especialidades que se fijan en los apartados siguientes.

2. Los importes y límites cuantitativos establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

No obstante:

1.º Los límites máximos de reducción en la base imponible previstos en los artículos 52, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, serán aplicados individualmente por cada partícipe o mutualista integrado en la unidad familiar.

2.º**(203)** En cualquiera de las modalidades de unidad familiar, se aplicará, con independencia del número de miembros integrados en la misma, el importe del mínimo previsto en el apartado 1 del artículo 57, incrementado o disminuido en su caso para el cálculo del gravamen autonómico en los términos previstos en el artículo 56.3 de esta Ley.

Para la cuantificación del mínimo a que se refiere el apartado 2 del artículo 57 y el apartado 1 del artículo 60, ambos de esta Ley, se tendrán en cuenta las circunstancias personales de cada uno de los cónyuges integrados en la unidad familiar.

En ningún caso procederá la aplicación de los citados mínimos por los hijos, sin perjuicio de la cuantía que proceda por el mínimo por descendientes y discapacidad.

3.º En la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 3.400 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

4.º En la segunda de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de esta ley, la base imponible, con carácter previo a las reducciones previstas en los artículos 51, 53 y 54 y en la disposición adicional undécima de esta Ley, se reducirá en 2.150 euros anuales. A tal efecto, la reducción se aplicará, en primer lugar, a la base imponible general sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración. El remanente, si lo hubiera, minorará la base imponible del ahorro, que tampoco podrá resultar negativa.

No se aplicará esta reducción cuando el contribuyente conviva con el padre o la madre de alguno de los hijos que forman parte de su unidad familiar.

3. En la tributación conjunta serán compensables, con arreglo a las normas generales del impuesto, las pérdidas patrimoniales y las bases liquidables generales negativas, realizadas y no compensadas por los contribuyentes componentes de la unidad familiar en períodos impositivos anteriores en que hayan tributado individualmente.

4. Los mismos conceptos determinados en tributación conjunta serán compensables exclusivamente, en caso de tributación individual posterior, por aquellos contribuyentes a quienes correspondan de acuerdo con las reglas sobre individualización de rentas contenidas en esta ley.

5. Las rentas de cualquier tipo obtenidas por las personas físicas integradas en una unidad familiar que hayan optado por la tributación conjunta serán gravadas acumuladamente.

6. Todos los miembros de la unidad familiar quedarán conjunta y solidariamente sometidos al impuesto, sin perjuicio del derecho a prorratear entre sí la deuda tributaria, según la parte de renta sujeta que corresponda a cada uno de ellos.

TÍTULO X

Regímenes especiales

Sección 1.ª Imputación de rentas inmobiliarias

Artículo 85. Imputación de rentas inmobiliarias.

1. (204) En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de mar-

(203) Número 2º del apartado 2 del artículo 84 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(204) Apartados 1 y 2 del artículo 85 modificados, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

zo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, será el 1,1 por ciento del valor catastral.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna.

2. (205) Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley.

Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario.

3. En los supuestos de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles la imputación se efectuará al titular del derecho real, prorrateando el valor catastral en función de la duración anual del periodo de aprovechamiento.

Si a la fecha de devengo del impuesto los inmuebles a que se refiere este apartado carecieran de valor catastral, o éste no hubiera sido notificado al titular, se tomará como base de imputación el precio de adquisición del derecho de aprovechamiento.

No procederá la imputación de renta inmobiliaria a los titulares de derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles cuando su duración no exceda de dos semanas por año.

Sección 2.ª Régimen de atribución de rentas

Artículo 86. Régimen de atribución de rentas.

Las rentas correspondientes a las entidades en régimen de atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en esta sección 2.ª.

Artículo 87. Entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas a las que se refiere el artículo 8.3 de esta Ley y, en particular, las entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades en atribución de rentas constituidas de acuerdo con las leyes españolas. **(206)**

2. El régimen de atribución de rentas no será aplicable a las sociedades agrarias de transformación que tributarán por el Impuesto sobre Sociedades.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 88. Calificación de la renta atribuida.

Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos.

Artículo 89. Cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta.

1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.ª Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades:

a) La renta atribuible se determinará de acuerdo con lo previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades cuando todos los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas sean sujetos pasivos de dicho Impuesto o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente.

b) La determinación de la renta atribuible a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente se efectuará de acuerdo con lo previsto en el capítulo IV del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

c) Para el cálculo de la renta atribuible a los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas, que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente o sin establecimiento permanente que no sean personas físicas, procedente de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas, no resultará de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de esta Ley.

2.ª La parte de renta atribuible a los socios, herederos, comuneros o partícipes, contribuyentes por este Impuesto o por el Impuesto sobre Sociedades, que formen parte de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, se determinará de acuerdo con lo señalado en la regla 1.ª anterior.

3.ª Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas obtenga rentas de fuente extranjera que procedan de un país con el que España no tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información, no se computarán las rentas

(205) Véase la nota anterior.

(206) Véase el artículo 24 del Reglamento del IRPF.

negativas que excedan de las positivas obtenidas en el mismo país y procedan de la misma fuente. El exceso se computará en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en esta regla 3.ª.

2. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta, con arreglo a las normas de este Impuesto, las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas, con independencia de que todos o alguno de sus miembros sea contribuyente por este Impuesto, sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Dicha retención o ingreso a cuenta se deducirá en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe, en la misma proporción en que se atribuyan las rentas.

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

4. Los miembros de la entidad en régimen de atribución de rentas que sean contribuyentes por este Impuesto podrán practicar en su declaración las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley.

5. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, que sean miembros de una entidad en régimen de atribución de rentas que adquiera acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, integrarán en su base imponible el importe de las rentas contabilizadas o que deban contabilizarse procedentes de las citadas acciones o participaciones. Asimismo, integrarán en su base imponible el importe de los rendimientos del capital mobiliario derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se hubieran devengado a favor de la entidad en régimen de atribución de rentas.

Artículo 90. Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán presentar una declaración informativa, con el contenido que reglamentariamente se establezca, relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español.

2. La obligación de información a que se refiere el apartado anterior deberá ser cumplida por quien tenga la consideración de representante de la entidad en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o por sus miembros contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades constituidas en el extranjero.

3. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, la renta total de la entidad y la renta atribuible a cada uno de ellos en los términos que reglamentariamente se establezcan.

4. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo.

5. No estarán obligadas a presentar la declaración informativa a que se refiere el apartado 1 de este artículo, las entidades en régimen de atribución de rentas que no ejerzan actividades económicas y cuyas rentas no excedan de 3.000 euros anuales.

Artículo 70. Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Las entidades en régimen de atribución de rentas mediante las que se ejerza una actividad económica, o cuyas rentas excedan de 3.000 euros anuales, deberán presentar anualmente una declaración informativa en la que, además de sus datos identificativos y, en su caso, los de su representante, deberá constar la siguiente información:

a) Identificación, domicilio fiscal y número de identificación fiscal de sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español, incluyéndose las variaciones en la composición de la entidad a lo largo de cada período impositivo.

En el caso de que alguno de los miembros de la entidad no sea residente en territorio español, identificación de quien ostente la representación fiscal del mismo de acuerdo con lo establecido en el artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Tratándose de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, se deberá identificar, en los términos señalados en este artículo, a los miembros de la entidad contribuyentes por este Impuesto o sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, así como a los miembros de la entidad contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de las rentas obtenidas por la entidad sujetas a dicho Impuesto.

b) Importe total de las rentas obtenidas por la entidad y de la renta atribuible a cada uno de sus miembros, especificándose, en su caso:

1.º Ingresos íntegros y gastos deducibles por cada fuente de renta.

2.º Importe de las rentas de fuente extranjera, señalando el país de procedencia, con indicación de los rendimientos íntegros y gastos.

3.º En el supuesto a que se refiere el apartado 5 del artículo 89 de la Ley del Impuesto, identificación de la institución de inversión colectiva cuyas acciones o participaciones se han adquirido o suscrito, fecha de adquisición o suscripción y valor de adquisición de las acciones o participaciones, así como identificación de la persona o entidad, residente o no residente, cesionaria de los capitales propios.

c) Bases de las deducciones.

d) Importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados por la entidad y los atribuibles a cada uno de sus miembros.

e) Importe neto de la cifra de negocios de acuerdo con el artículo 191 del texto refundido de la Ley de

Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. **(207)**

2. Las entidades en régimen de atribución de rentas deberán notificar por escrito a sus miembros la información a que se refieren los párrafos b), c) y d) del apartado anterior. La notificación deberá ponerse a disposición de los miembros de la entidad en el plazo de un mes desde la finalización del plazo de presentación de la declaración a que se refiere el apartado 1 anterior.

3. El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, el plazo, el lugar y la forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este artículo. **(208)**

Sección 3.ª Transparencia fiscal internacional

Artículo 91. Imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional. (209)

1. Los contribuyentes imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español a que se refieren los apartados 2 o 3 de este artículo cuando se cumplan las circunstancias siguientes:

a) Que por sí solas o conjuntamente con entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o con otros contribuyentes unidos por vínculos de parentesco, incluido el cónyuge, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el segundo grado inclusive, tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo, por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.

2. Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de aquella.

Este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

La aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo de este apartado prevalecerá sobre lo previsto en el apartado siguiente

3. En el supuesto de no aplicarse lo establecido en el apartado anterior, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de esta Ley.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades empresariales.

2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades empresariales, sin perjuicio de lo establecido en la letra g).

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra g), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

(207) El citado texto refundido ha sido derogado, con efectos desde 1 de septiembre de 2010, por el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE del 3).

(208) Véase la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre (BOE del 29), por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias.

(209) Artículo 91 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, no será objeto de imputación la renta procedente de derechos de imagen que deba imputarse conforme a lo dispuesto en el artículo 92 de esta Ley.

e) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), c) y d) anteriores que genere rentas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas

g) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas personas residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra g) cuando más del 50 por ciento de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

4. No se imputarán las rentas previstas en las letras b) y e) anteriores, en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

5. No se imputarán las rentas previstas en el apartado 3 de este artículo cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas a que se refiere la letra g) de dicho apartado que se imputarán en su totalidad.

No se imputará en la base imponible del contribuyente el impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfecho por la sociedad no residente por la parte de renta a incluir.

Las rentas positivas a que se refieren los apartados 2 y 3 se imputarán en la base imponible general, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

6. Estarán obligados a la imputación prevista en este artículo los contribuyentes comprendidos en la letra a) del apartado 1, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

7. La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

8. El importe de las rentas positivas a imputar se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y en las restantes disposiciones relativas al Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible.

A estos efectos, se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

9. No se integrarán en la base imponible los dividendos o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido imputada. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

10. Será deducible de la cuota líquida el impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Esta deducción se practicará aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la inclusión.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. **(210)**

Esta deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta positiva imputada en la base imponible.

11. Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, se emplearán las reglas contenidas en la letra a) del apartado 2 de la disposición transitoria décima de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en relación a la renta positiva imputada en la base imponible. Los beneficios sociales a que se re-

(210) Véase la Nota **(33)** de la página 881.

fiere el citado precepto serán los correspondientes a la renta positiva imputada.

12. Los contribuyentes a quienes sea de aplicación lo previsto en este artículo deberán presentar conjuntamente con la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los siguientes datos relativos a la entidad no residente en territorio español.

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores y lugar del domicilio fiscal.

c) Balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

d) Importe de la renta positiva que deban ser imputadas.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser imputada.

13. Cuando la entidad participada sea residente en países o territorios considerados como paraísos fiscales **(211)** o en un país o territorio de nula tributación se presumirá que:

a) Se cumple la circunstancia prevista en la letra b) del apartado 1.

b) Las rentas de la entidad participada reúnen las características del apartado 3 de este artículo.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en los párrafos anteriores admitirán prueba en contrario.

14. A los efectos del presente artículo se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

15. Lo previsto en este artículo no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas, o se trate de una institución de inversión colectiva, regulada por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

Sección 4.ª Derechos de imagen

Artículo 92. Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.

1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad a que se refiere el apartado 3 cuando concurran las circunstancias siguientes:

a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente.

b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral.

c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física.

2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados.

3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados.

Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto.

4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1:

a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible.

c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible.

d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la ex-

(211) Véase la Nota (33) de la página 881.

plotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización.

2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquél en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. **(212)**

Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible.

5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos.

2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta Ley.

3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1.

6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por ésta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional.

3.º Una misma cuantía sólo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste.

7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley.

8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados.

Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor.

La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro.

Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta.

Artículo 107. Ingreso a cuenta sobre derechos de imagen.

El porcentaje para calcular el ingreso a cuenta que debe practicarse en el supuesto contemplado por el apartado 8 del artículo 92 de la Ley del Impuesto, será del 19 por ciento.

Sección 5.ª Régimen especial para trabajadores desplazados

Artículo 93. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. (213)

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los diez períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.

(212) Véase la Nota (33) de la página 881.

(213) Artículo 93 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cincuenta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:

a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.

b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.

c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.

Para la determinación de la cuota íntegra:

1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros	24
Desde 600.000,01 euros en adelante	45

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto base liquidable del ahorro - Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto de la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.

Artículo 113. Ámbito de aplicación. (214)

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando cumplan las condiciones previstas en el apartado 1 del artículo 93 de la Ley del Impuesto.

Artículo 114. Contenido del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

1. (215) La aplicación de este régimen especial implicará la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las especialidades previstas en el apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto y en este artículo.

2. (216) En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) A efectos de lo dispuesto en la letra b) apartado 2 del artículo 93 de la Ley del Impuesto, no se entenderán obtenidos durante la aplicación del régimen

(214) Artículo 113 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y dos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(215) Apartado 1 y 2 del artículo 114 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y tres del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(216) Véase la nota anterior.

especial los rendimientos que deriven de una actividad desarrollada con anterioridad a la fecha de desplazamiento a territorio español o con posterioridad a la fecha de la comunicación prevista en el apartado 3 del artículo 119 de este Reglamento, sin perjuicio de su tributación cuando los citados rendimientos se entiendan obtenidos en territorio español conforme a lo establecido en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b) La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota íntegra del impuesto en:

a´) las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. A los efectos previstos en el párrafo b) del citado artículo 26, además de los pagos a cuenta a que se refiere el apartado 3 siguiente, también resultarán deducibles las cuotas satisfechas a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

b´) La deducción por doble imposición internacional a que se refiere el artículo 80 de la Ley del Impuesto aplicable a los rendimientos del trabajo obtenidos en el extranjero, con el límite del 30 por ciento de la parte de la cuota íntegra correspondiente a la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos en ese período impositivo. A estos efectos, para calcular el tipo medio efectivo de gravamen deberá tenerse en cuenta la cuota íntegra y la base liquidable, excluida, en ambos casos, la parte de las mismas correspondiente a las rentas a las que se refiere el artículo 25.1 f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

3. (217) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 45 por ciento.

Cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 76.2.a) de este Reglamento, estarán obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes, en relación con las rentas que estos obtengan en territorio español.

El cumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 108 de este Reglamento, por las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere el párrafo anterior, se realizará mediante los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

4. Los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen especial estarán obligados a presentar y suscribir la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el modelo especial que se apruebe por el Ministro de Economía y Hacienda, el cual establecerá la forma, el lugar y los plazos de su presentación, y cuyo contenido se ajustará a los modelos de declaración previstos para el Impuesto sobre la Renta de no Residentes. **(218)**

Al tiempo de presentar su declaración, los contribuyentes deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, la forma y los plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda. Si resultara una cantidad devolver, la devolución se practicará de acuerdo con lo señalado en el artículo 103 de la Ley del Impuesto.

5. A las transmisiones de bienes inmuebles situados en territorio español realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 25.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

6. (219) (Suprimido)

Artículo 115. Duración.

Este régimen especial se aplicará durante el período impositivo en el que el contribuyente adquiera su residencia fiscal en España, y durante los cinco períodos impositivos siguientes, sin perjuicio de lo establecido los artículos 117 y 118 de este Reglamento.

A estos efectos, se considerará como período impositivo en el que se adquiere la residencia el primer año natural en el que, una vez producido el desplazamiento, la permanencia en territorio español sea superior a 183 días.

Artículo 116. Ejercicio de la opción.

1. El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que le permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

(217) Apartado 3 del artículo 114 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Veintiuno del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6). Para 2015 el porcentaje de retención del 45 por ciento previsto en este artículo 114.3 será el 47 por ciento. Véase al respecto la disposición transitoria decimotercera del reglamento, página 1031.

(218) El modelo especial de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deben presentar los contribuyentes a los que resulte de aplicación este régimen es el 150, aprobado por la Orden EHA/848/2008, de 24 de marzo (BOE del 31), modificada por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre (BOE del 23).

(219) Apartado 6 del artículo 114 del Reglamento del IRPF suprimido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Treinta y tres del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

2. La opción se ejercitará mediante la presentación del modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. No podrán ejercitar esta opción los contribuyentes que se hubieran acogido al procedimiento especial para determinar las retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo previsto en el artículo 89.B) de este Reglamento.

Artículo 117. Renuncia al régimen.

1. Los contribuyentes que hubieran optado por este régimen especial podrán renunciar a su aplicación durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos.

2. La renuncia se efectuará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

a) En primer lugar, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este Reglamento, quien le devolverá una copia sellada de aquélla.

b) En segundo lugar, presentará ante la Administración tributaria el modelo de comunicación previsto en el artículo 119 de este Reglamento y adjuntará la copia sellada de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior.

3. Los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Artículo 118. Exclusión del régimen.

1. Los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen. La exclusión surtirá efectos en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

2. Los contribuyentes excluidos del régimen deberán comunicar tal circunstancia a la Administración tributaria en el plazo de un mes desde el incumplimiento de las condiciones que determinaron su aplicación, mediante el modelo de comunicación a que se refiere el artículo 119 de este Reglamento.

3. (220) Las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, desde el momento en que el contribuyente comunique a su retenedor que ha incumplido las condiciones para la aplicación de este régimen especial, adjuntando copia de la comunicación a que se refiere el apartado anterior. Al mismo tiempo, presentará a su retenedor la comunicación de datos prevista en el artículo 88 de este Reglamento.

El cálculo del nuevo tipo de retención se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de este Reglamento, teniendo en cuenta la cuantía total de las retribuciones anuales.

4. Los contribuyentes excluidos de este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

Artículo 119. Comunicaciones a la Administración tributaria y acreditación del régimen.

1. (221) La opción por la aplicación del régimen se ejercitará mediante comunicación a la Administración tributaria, a través del modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación.

En la citada comunicación se hará constar, entre otros datos, la identificación del trabajador y del empleador o, en su caso, del administrador y de la entidad, la fecha de entrada en territorio español y la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen.

Asimismo, se adjuntará la siguiente documentación:

a) Cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, un documento justificativo emitido por el empleador en el que se exprese el reconocimiento de la relación laboral o estatutaria con el contribuyente, la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración del contrato de trabajo.

b) Cuando se trate de un desplazamiento ordenado por su empleador, copia de la carta de desplazamiento del empleador, así como un documento justificativo emitido por este en el que se exprese la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España o en la documentación que permita, en su caso, el mantenimiento de la legislación de Seguridad Social de origen, el centro de trabajo y su dirección, así como la duración de la orden de desplazamiento.

c) Cuando se trate de desplazamientos como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad, un documento justificativo emitido por la entidad en el que se exprese la fecha de adquisición de la condición de administrador y que la participación del contribuyente en la entidad no determina la condición de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación presentada, expedirá al contribuyente, si procede, en el plazo máximo de los 10 días hábiles siguientes al de la presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste que el contribuyente ha optado por la aplicación de este régimen especial.

---

(220) Apartado 3 del artículo 118 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Treinta y cuatro del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(221) Apartado 1 del artículo 119 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Treinta y cinco del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11). Téngase en cuenta el modelo 149 de comunicación a la Administración tributaria de la opción por este régimen especial, renuncia, exclusión, o del fin del desplazamiento aprobado por la Orden HAP/2783/2015, de 21 de diciembre(BOE del 23).

Dicho documento acreditativo servirá para justificar, ante las personas o entidades obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta, su condición de contribuyente por este régimen especial, para lo cual les entregará un ejemplar del documento.

3. (222) Cuando el contribuyente finalice su desplazamiento a territorio español sin perder la residencia fiscal en España en dicho ejercicio, a efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 2 del artículo 114 de este Reglamento deberá comunicar tal circunstancia a la Administración Tributaria en el plazo de un mes desde que hubiera finalizado su desplazamiento a territorio español, mediante el modelo de comunicación previsto en el apartado 1 de este artículo.

Artículo 120. Certificado de residencia fiscal.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar el certificado de residencia fiscal en España regulado en la disposición adicional segunda de la Orden HAC/3626/2003, de 23 de diciembre, que figura en el anexo 9 de dicha orden. **(223)**

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá señalar, a condición de reciprocidad, los supuestos en los que se emitirán certificados para acreditar la condición de residente en España, a los efectos de las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición suscrito por España, a los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial.

Sección 6.ª Instituciones de inversión colectiva

Artículo 94. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva. (224)

1. Los contribuyentes que sean socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, imputarán, de conformidad con las normas de esta Ley, las siguientes rentas:

a) Las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de las acciones o participaciones o del reembolso de estas últimas. Cuando existan valores homogéneos, se considerará que los transmitidos o reembolsados por el contribuyente son aquellos que adquirió en primer lugar.

Cuando el importe obtenido como consecuencia del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva se destine, de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no procederá computar la ganancia o pérdida patrimonial, y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas, en los siguientes casos:

1.º En los reembolsos de participaciones en instituciones de inversión colectiva que tengan la consideración de fondos de inversión.

2.º En las transmisiones de acciones de instituciones de inversión colectiva con forma societaria, siempre que se cumplan las dos condiciones siguientes:

Que el número de socios de la institución de inversión colectiva cuyas acciones se transmitan sea superior a 500.

Que el contribuyente no haya participado, en algún momento dentro de los 12 meses anteriores a la fecha de la transmisión, en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva.

El régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo de este párrafo a) no resultará de aplicación cuando, por cualquier medio, se ponga a disposición del contribuyente el importe derivado del reembolso o transmisión de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva. Tampoco resultará de aplicación el citado régimen de diferimiento cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de instituciones de inversión colectiva a que se refiere este artículo que tengan la consideración de fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo conforme a lo previsto en el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre. **(225)**

Disposición adicional cuarta. Participaciones en fondos de inversión cotizados y acciones de sociedades de inversión de capital variable índice cotizadas. (226)

El régimen de diferimiento previsto en el artículo 94.1.a).segundo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no resultará de aplicación cuando la transmisión o reembolso o, en su caso, la suscripción o adquisición tenga por objeto participaciones representativas del patrimonio de los fondos de inversión cotizados o acciones de las sociedades del mismo tipo a que se refiere el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de

(222) Apartado 5 del artículo 119 del Reglamento del IRPF añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y cinco del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(223) La citada disposición adicional segunda ha sido derogada por Orden EHA/3316/2010, de 17 de diciembre (BOE del 23), cuya disposición adicional segunda regula la solicitud de certificado de residencia fiscal y sus anexos IV y V contienen los modelos.

(224) Apartados 1 y 2 del artículo 94 redactados, con efectos para las reducciones de capital y distribución de la prima de emisión efectuadas con posterioridad al día 23 de septiembre de 2010 y vigencia indefinida, por la disposición final novena de la Ley 40/2010, de 29 de diciembre, de almacenamiento geológico de dióxido de carbono (BOE del 30).

(225) El artículo 49 del Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre ha sido derogado y sustituido por el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE del 20),

(226) Disposición adicional cuarta redactada, con efectos desde 9 de junio de 2010, por el Real Decreto 749/2010, de 7 de junio (BOE del 8). Téngase en cuenta que el artículo 49 del Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre ha sido derogado y sustituido por el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE del 20).

noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre

b) Los resultados distribuidos por las instituciones de inversión colectiva.

c) **(227)** En los supuestos de reducción de capital de sociedades de inversión de capital variable que tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos, que se calificará como rendimiento del capital mobiliario de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley, con el límite de la mayor de las siguientes cuantías:

El aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social.

Cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones afectadas, de acuerdo con las reglas del primer párrafo del artículo 33.3.a) de esta Ley, hasta su anulación. A su vez, el exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión en el primer párrafo de la letra e) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley.

d) En los supuestos de distribución de la prima de emisión de acciones de sociedades de inversión de capital variable, la totalidad del importe obtenido, sin que resulte de aplicación la minoración del valor de adquisición de las acciones previsto en el artículo 25.1.e) de esta Ley.

2. a) El régimen previsto en el apartado 1 de este artículo será de aplicación a los socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva, reguladas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 95 de esta Ley, constituidas y domiciliadas en algún Estado miembro de la Unión Europea e inscritas en el registro especial de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a efectos de su comercialización por entidades residentes en España.

Para la aplicación de lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1.a) se exigirán los siguientes requisitos:

1.º) La adquisición, suscripción, transmisión y reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se realizará a través de entidades comercializadoras inscritas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

2.º) En el caso de que la institución de inversión colectiva se estructure en compartimentos o subfondos, el número de socios y el porcentaje máximo de participación previstos en el apartado 1.a).2.º anterior se entenderá referido a cada compartimento o subfondo comercializado.

b) Lo dispuesto en las letras c) y d) del apartado 1 se aplicará a organismos de inversión colectiva equivalentes a las sociedades de inversión de capital variable que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

3. La determinación del número de socios y del porcentaje máximo de participación en el capital de las instituciones de inversión colectiva se realizará de acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca. A estos efectos, la información relativa al número de socios, a su identidad y a su porcentaje de participación no tendrá la consideración de hecho relevante.

Artículo 52. Acreditación del número de socios, patrimonio y porcentaje máximo de participación en instituciones de inversión colectiva.

1. El número mínimo de accionistas exigidos en el artículo 94 de la Ley del Impuesto a las instituciones de inversión colectiva con forma societaria se determinará de la siguiente forma:

a) Para las instituciones de inversión colectiva incluidas en el apartado 1 del artículo 94, el número de accionistas que figure en el último informe trimestral, anterior a la fecha de transmisión o reembolso, que la institución haya remitido a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, aprobado por Real Decreto 1309/2005. **(228)**

b) Para las instituciones de inversión colectiva incluidas en el apartado 2 del artículo 94, el número de accionistas que conste en la última comunicación anual a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, anterior a la fecha de transmisión o reembolso, que se efectúe por una única entidad comercializadora con establecimiento en España designada a tal efecto por la institución de inversión colectiva o su gestora, referida a cada compartimento o subfondo registrado. A los efectos anteriores y de lo previsto en el siguiente apartado, esta comunicación deberá expresar el número total de accionistas de cada compartimento o subfondo, el patrimonio total de la institución, com-

(227) Letra c) del artículo 94.1 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(228) El artículo 49 del Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre ha sido derogado y sustituido por el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE del 20).

partimento o subfondo, la fecha a la que se refieren los datos anteriores y tendrá un período máximo de validez de un año contado desde dicha fecha de referencia. La Comisión Nacional del Mercado de Valores hará pública dicha información y precisará los requisitos técnicos y procedimientos de comunicación de la información señalada en esta letra.

2. El contribuyente que quiera acogerse al régimen de diferimiento previsto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto para las operaciones en las que intervenga alguna institución de inversión colectiva con forma societaria, deberá comunicar documentalmente, en el momento de ordenar la operación, a las entidades a través de las cuales se realicen las operaciones de transmisión o reembolso y adquisición o suscripción que no ha participado en algún momento dentro de los doce meses anteriores a la fecha de la operación en más del 5 por ciento del capital de la institución de inversión colectiva correspondiente. Las referidas entidades deberán conservar a disposición de la Administración tributaria durante el período de prescripción de las obligaciones tributarias la documentación comunicada por los contribuyentes.

Artículo 95. Tributación de los socios o partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales. (229)

1. Los contribuyentes que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales, imputarán en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 45 de esta ley, la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición.

La cantidad imputada se considerará mayor valor de adquisición.

2. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva no se imputarán y minorarán el valor de adquisición de la participación.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia a que se refiere el apartado 1 es el 15 por ciento del valor de adquisición de la acción o participación.

4. La renta derivada de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones se determinará conforme a lo previsto en la letra c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, debiendo tomarse a estos efectos como valor de adquisición el que resulte de la aplicación de lo previsto en los apartados anteriores.

(229) Véase la disposición transitoria octava.1 de esta Ley relativa al valor fiscal de las Instituciones de Inversiones de Colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales. La relación de los paraísos fiscales se contiene en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio (BOE del 13), modificado por el Real Decreto 116/2003, de 31 de enero (BOE de 1 de febrero).

Sección 7.ª Ganancias patrimoniales por cambio de residencia

Artículo 95 bis. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia. (230)

1. Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente, y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda, conjuntamente, de 4.000.000 de euros.

b) Cuando no se cumpla lo previsto en la letra a) anterior, que en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25 por ciento, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en la citada entidad a que se refiere el apartado 3 de este artículo exceda de 1.000.000 de euros.

En este caso únicamente se aplicará lo dispuesto en este artículo a las ganancias patrimoniales correspondientes a las acciones o participaciones a que se refiere esta letra b).

2. Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro conforme a la letra b) del artículo 46 de esta Ley y se imputarán al último período impositivo que deba declararse por este Impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

3. Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto, determinado de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Los valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se valorarán por su cotización.

b) Los valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, se

(230) Artículo 95 bis añadido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

valorarán, salvo prueba de un valor de mercado distinto, por el mayor de los dos siguientes:

El patrimonio neto que corresponda a los valores resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

El que resulte de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

c) Las acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, se valorarán por el valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo, salvo prueba de un valor de mercado distinto.

4. En las condiciones que se establezcan reglamentariamente, cuando el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal, o por cualquier otro motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

En dicho aplazamiento resultará de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, y específicamente en lo relativo al devengo de intereses y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

A efectos de constitución de las garantías señaladas en el párrafo anterior, estas podrán constituirse, total o parcialmente, en tanto resulten suficientes jurídica y económicamente, sobre los valores a que se refiere este artículo.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado. Tratándose de desplazamientos por motivos laborales, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

La citada extinción se producirá en el momento de la presentación de la declaración referida al primer ejercicio en el que deba tributar por este impuesto.

En ese supuesto no procederá el reembolso de coste de las garantías que se hubiesen podido constituir.

5. Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 anterior, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

La devolución a que se refiere el párrafo anterior se regirá por lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo concerniente al abono de los intereses de demora, que se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. La solicitud de rectificación podrá presentarse a partir de la finalización del plazo de declaración correspondiente al primer período impositivo que deba declararse por este impuesto.

6. Cuando el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el contribuyente podrá optar por aplicar a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo las siguientes especialidades:

a) La ganancia patrimonial únicamente deberá ser objeto de autoliquidación cuando en el plazo de los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.

2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

3.º Que se incumpla la obligación de comunicación a que se refiere la letra c) de este apartado.

La ganancia patrimonial se imputará al último período impositivo que deba declararse por este impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en esta letra a), y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto.

b) En el supuesto a que se refiere el número 1.º de la letra a) anterior, la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará en la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 anterior y su valor de transmisión.

A estos efectos el valor de transmisión se incrementará en el importe de los beneficios distribuidos o de cualesquiera otras percepciones que hubieran determinado

una minoración del patrimonio neto de la entidad con posterioridad a la pérdida de la condición de contribuyente, salvo que tales percepciones hubieran tributado por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) El contribuyente deberá comunicar a la Administración tributaria, en los términos que reglamentariamente se establezcan, la opción por la aplicación de las especialidades previstas en este apartado, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto, el Estado al que traslade su residencia, con indicación del domicilio así como las posteriores variaciones, y el mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

d) En caso de que el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haberse producido alguna de las circunstancias previstas en la letra a) de este apartado, las previsiones de este artículo quedarán sin efecto.

7. Lo dispuesto en este artículo será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición conforme al apartado 2 del artículo 8 de esta Ley.

En estos supuestos se aplicarán las siguientes especialidades:

a) Las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo en que el contribuyente tenga su residencia habitual en territorio español, y para su cómputo se tomará el valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 en la fecha de devengo de dicho período impositivo.

b) En caso de que se transmitan las acciones o participaciones en un período impositivo en que el contribuyente mantenga tal condición, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial correspondiente a la transmisión se tomará como valor de adquisición el valor de mercado de las acciones o participaciones que se hubiera tenido en cuenta para determinar la ganancia patrimonial prevista en este artículo.

8. Tratándose de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez períodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de este artículo comenzará a computarse desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

Artículo 121. Plazo de declaración. (231)

Las ganancias patrimoniales a que se refiere el artículo 95 bis de la Ley del Impuesto deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto practicándose autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia.

Artículo 122. Aplazamientos por desplazamientos temporales. (232)

1. El aplazamiento de la deuda tributaria previsto en el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto se regirá por las normas previstas en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo de declaración a que se refiere el artículo 121 de este Reglamento, y en la solicitud deberá indicarse el país o territorio al que el contribuyente traslada su residencia.

b) El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto. No obstante, si se hubiera ampliado el citado plazo conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, el vencimiento del aplazamiento se prorrogará hasta el 30 de junio del año siguiente a la finalización del nuevo plazo.

c) En caso de que el desplazamiento se realice por motivos laborales, deberá aportarse un documento justificativo de la relación laboral que motiva el desplazamiento emitido por el empleador.

d) En caso de que el contribuyente transmita la titularidad de las acciones o participaciones con anterioridad a la finalización del plazo a que se refiere el apartado 4 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto, el aplazamiento vencerá en el plazo de dos meses desde la transmisión de las acciones o participaciones.

2. Cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal cuya duración no permita al obligado tributario adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo a efectos de prorrogar el vencimiento del aplazamiento previsto en el apartado anterior.

La solicitud deberá presentarse en plazo de los tres meses anteriores a la finalización de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto.

En la solicitud deberán constar los motivos que justifiquen la prolongación del desplazamiento así como el período de tiempo que se considera necesario para adquirir de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto y se acompañará de la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, la Administración tributaria decidirá sobre la procedencia de la

(231) Artículo 121 del Reglamento del IRPF añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y seis del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(232) Artículo 122 del Reglamento del IRPF añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y seis del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

ampliación solicitada así como respecto de los ejercicios objeto de ampliación.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

Artículo 123. Cambio de residencia a otros Estados de la Unión Europea. (233)

1. La opción por la aplicación de las especialidades previstas en el apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto en caso de que el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se ejercitará mediante comunicación a la Administración tributaria a través del modelo que apruebe el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, quien establecerá la forma y el lugar de su presentación.

En la citada comunicación se hará constar, entre otros datos, los siguientes:

a) Identificación de las acciones o participaciones que dan lugar a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia.

b) Valor de mercado de las acciones o participaciones a que se refiere el apartado 3 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto.

c) Estado al que se traslada la residencia, con indicación del domicilio, así como las posteriores variaciones en el domicilio.

La comunicación deberá presentarse en el plazo comprendido entre la fecha del desplazamiento y la fecha de finalización del plazo de declaración del Impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia. Las variaciones de domicilio a que se refiere la letra c) anterior deberán comunicarse en el plazo de dos meses desde que se produzcan.

2. En los supuestos en que la ganancia patrimonial deba ser objeto de autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en la letra a) del apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto, la autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se produzca alguna de las circunstancias referidas en la citada letra a) del apartado 6 del artículo 95 bis de la Ley del Impuesto y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto, o en el plazo de declaración del impuesto correspondiente al primer ejercicio en que el contribuyente no tuviera tal condición como consecuencia del cambio de residencia, si este fuera posterior.

(233) Artículo 123 del Reglamento del IRPF añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y seis del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

TÍTULO XI

Gestión del impuesto

CAPÍTULO I

Declaraciones

Artículo 96. Obligación de declarar. (234)

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

2. (235) No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.

b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

3. (..)

I.- (Redacción vigente hasta el 4 de julio 2018) (236)

El límite a que se refiere el párrafo a) del apartado 2 anterior será de 12.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pa-

(234) Para la obligación de declarar en el período impositivo 2018 véase la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley del IRPF.

(235) Apartado 2 del artículo 96 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 63.Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

(236) Apartado 3 del artículo 96, modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo primero.Sesenta y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, , el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

sivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

II.- Redacción vigente desde el 5 de julio de 2018. (237)

El límite a que se refiere el párrafo a) del apartado 2 anterior será de 14.000 euros para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

a) Cuando procedan de más de un pagador. No obstante, el límite será de 22.000 euros anuales en los siguientes supuestos:

1.º Si la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supera en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

2.º Cuando se trate de contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2.a) de esta Ley y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial que reglamentariamente se establezca.

b) Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7 de esta Ley.

c) Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto reglamentariamente.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

4. (238) Estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados o mutualidades de previsión social, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que reduzcan la base imponible, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

5. Los modelos de declaración se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

6. El Ministro de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

8. Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones.

9. La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar lo previsto en los apartados anteriores.

Artículo 61. Obligación de declarar.

1. (239) Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto en los términos previstos en el artículo 96 de la Ley del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 de dicho artículo, estarán obligados a declarar en todo caso los contribuyentes que tengan derecho a deducción por doble imposición internacional o que realicen aportaciones a patrimonios protegidos de las personas con discapacidad, planes de pensiones, planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial, seguros de dependencia o mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible, cuando ejerciten tal derecho.

2. No tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias patrimoniales, hasta un importe máximo conjunto de 1.000 euros anuales, y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta.

3. Tampoco tendrán que declarar, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados anteriores, los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:

(237) Apartado 3 del artículo 96 modificado, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 63.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4). Para la obligación de declarar en el período impositivo 2018 véase la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley del IRPF.

(238) Apartado 4 del artículo 96 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(239) Apartados 1 y 3 del artículo 61 del Reglamento del IRPF modificados, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Veintiuno del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

A) **(240)** Rendimientos íntegros del trabajo, con los siguientes límites:

1.º Con carácter general, 22.000 euros anuales, cuando procedan de un solo pagador. Este límite también se aplicará cuando se trate de contribuyentes que perciban rendimientos procedentes de más de un pagador y concurra cualquiera de las dos situaciones siguientes:

a) Que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, no supere en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Que sus únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a que se refiere el artículo 17.2. a) de la Ley del Impuesto y la determinación del tipo de retención aplicable se hubiera realizado de acuerdo con el procedimiento especial regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

2.º 12.000 euros anuales, cuando:

a) Procedan de más de un pagador, siempre que la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes pagadores, por orden de cuantía, superen en su conjunto la cantidad de 1.500 euros anuales.

b) Se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos diferentes de las previstas en el artículo 7, letra k), de la Ley del Impuesto.

c) El pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 de este Reglamento.

d) Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a los tipos fijos de retención previstos en los números 3.º y 4.º del artículo 80.1 de este Reglamento.

B) **(241)** Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.

Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo establecido en el apartado 2 del artículo 97 de este Reglamento, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.

C) Rentas inmobiliarias imputadas a las que se refiere el artículo 85 de la Ley del Impuesto, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de Letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.

4. La presentación de la declaración, en los supuestos en que exista obligación de efectuarla, será necesaria para solicitar devoluciones por razón de los pagos a cuenta efectuados.

(240) Véase nota anterior.

(241) Apartado 3.A) modificado, con efectos 1 de enero de 2014, el artículo Segundo.Tercero.Uno del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6), modificó la letra B) del apartado 3 del artículo 61 del Reglamento IRPF.

5. El Ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración y establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos. Los contribuyentes deberán cumplimentar la totalidad de los datos solicitados en las declaraciones y acompañar los documentos y justificantes que se determinen. **(242)**

El Ministro de Economía y Hacienda podrá establecer, por causas excepcionales, plazos especiales de declaración para un grupo determinado de contribuyentes o para los ámbitos territoriales que se determine.

6. En el caso de optar por tributar conjuntamente, la declaración será suscrita y presentada por los miembros de la unidad familiar mayores de edad, que actuarán en representación de los hijos integrados en ella, en los términos del artículo 45.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 97. Autoliquidación.

1. Los contribuyentes, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda.

2. El ingreso del importe resultante de la autoliquidación sólo se podrá fraccionar en la forma que se determine en el reglamento de desarrollo de esta Ley.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. En el supuesto previsto en el artículo 14.4 de esta ley, los sucesores del causante podrán solicitar a la Administración tributaria el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a las rentas a que se refiere dicho precepto, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de esta ley.

La solicitud se formulará dentro del plazo reglamentario de declaración relativo al período impositivo del fallecimiento y se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas

(242) Orden HAC/277/2019, de 4 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2018, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios telemáticos o telefónicos y por la que se modifica la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria y otra normativa tributaria (BOE13-09-2019).

en caso de que aquél no se hubiese producido con el límite máximo de cuatro años en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

6. El contribuyente casado y no separado legalmente que esté obligado a presentar declaración por este Impuesto y cuya autoliquidación resulte a ingresar podrá, al tiempo de presentar su declaración, solicitar la suspensión del ingreso de la deuda tributaria, sin intereses de demora, en una cuantía igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo Impuesto.

La solicitud de suspensión del ingreso de la deuda tributaria que cumpla todos los requisitos enumerados en este apartado determinará la suspensión cautelar del ingreso hasta tanto se reconozca por la Administración tributaria el derecho a la devolución a favor del otro cónyuge. El resto de la deuda tributaria podrá fraccionarse de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo.

Los requisitos para obtener la suspensión cautelar serán los siguientes:

a) El cónyuge cuya autoliquidación resulte a devolver deberá renunciar al cobro de la devolución hasta el importe de la deuda cuya suspensión haya sido solicitada. Asimismo, deberá aceptar que la cantidad a la que renuncia se aplique al pago de dicha deuda.

b) La deuda cuya suspensión se solicita y la devolución pretendida deberán corresponder al mismo período impositivo.

c) Ambas autoliquidaciones deberán presentarse de forma simultanea dentro del plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

d) Los cónyuges no podrán estar acogidos al sistema de cuenta corriente tributaria regulado en el Real Decreto 1108/1999, de 25 de junio.

e) Los cónyuges deberán estar al corriente en el pago de sus obligaciones tributarias en los términos previstos en la Orden de 28 de abril de 1986, sobre justificación del cumplimiento de obligaciones tributarias. **(243)**

La Administración notificará a ambos cónyuges, dentro del plazo previsto en el apartado 1 del artículo 103 de esta Ley, el acuerdo que se adopte con expresión, en su caso, de la deuda extinguida y de las devoluciones o ingresos adicionales que procedan.

Cuando no proceda la suspensión por no reunirse los requisitos anteriormente señalados, la Administración practicará liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la deuda objeto de la solicitud junto con el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Los efectos del reconocimiento del derecho a la devolución respecto a la deuda cuya suspensión se hubiera solicitado son los siguientes:

a) Si la devolución reconocida fuese igual a la deuda, ésta quedará extinguida, al igual que el derecho a la devolución.

b) Si la devolución reconocida fuese superior a la deuda, ésta se declarará extinguida y la Administración procederá a devolver la diferencia entre ambos importes de acuerdo con lo previsto en el artículo 103 de esta Ley.

c) Si la devolución reconocida fuese inferior a la deuda, ésta se declarará extinguida en la parte concurrente, practicando la Administración tributaria liquidación provisional al contribuyente que solicitó la suspensión por importe de la diferencia, exigiéndole igualmente el interés de demora calculado desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo establecido para presentar la autoliquidación hasta la fecha de la liquidación.

Se considerará que no existe transmisión lucrativa a efectos fiscales entre los cónyuges por la renuncia a la devolución de uno de ellos para su aplicación al pago de la deuda del otro.

Reglamentariamente podrá regularse el procedimiento a que se refiere este apartado.

Artículo 62. Autoliquidación e ingreso.

1. Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este Impuesto, al tiempo de presentar su declaración, deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministro de Economía y Hacienda. **(244)**

Si, al tiempo de presentar la declaración, se hubiera solicitado la suspensión del ingreso de la totalidad o de parte de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, de acuerdo con lo establecido en el apartado 6 del artículo 97 de la Ley del Impuesto, se seguirá el procedimiento regulado en el mismo.

La solicitud de suspensión se referirá al ingreso de alguna de las siguientes cuantías:

a) A la totalidad de la deuda tributaria, cuando la misma sea igual o inferior a la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el cónyuge por este mismo Impuesto.

b) Al mismo importe que la devolución resultante de la autoliquidación presentada por el cónyuge, cuando la deuda tributaria sea superior.

2. Sin perjuicio de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, el ingreso del importe resultante de la autoliquidación se podrá fraccionar, sin interés o recargo alguno, en dos partes: la primera, del 60 por ciento de su importe, en el momento de presentar la declaración, y la segunda, del 40 por ciento restante, en el plazo que se determine según lo establecido en el apartado anterior.

Para disfrutar de este beneficio será necesario que la declaración se presente dentro del plazo establecido. No podrá fraccionarse, según el procedimiento establecido en el párrafo anterior, el ingreso de las autoliquidaciones complementarias.

3. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio

(243) Dicha referencia normativa debe entenderse realizada al Real Decreto 887/2006, de 21 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (BOE del 25), que deroga la citada Orden.

(244) Véase la Nota (242) de la página 963

Histórico Español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 63. Fraccionamiento en los supuestos de fallecimiento y de pérdida de la residencia en España.

1. En el caso del fallecimiento del contribuyente previsto en el artículo 14.4 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible del último período impositivo que deba declararse por este Impuesto.

2. (245) En el caso de que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, de acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del artículo 14.3 de la Ley del Impuesto, todas las rentas pendientes de imputación deberán integrarse en la base imponible correspondiente al último período que deba declararse por este Impuesto, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno, en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia.

3. En estos supuestos, los sucesores del causante o el contribuyente podrán solicitar el fraccionamiento de la parte de deuda tributaria correspondiente a dichas rentas, calculada aplicando el tipo regulado en el artículo 80.2 de la Ley del Impuesto.

4. El fraccionamiento se regirá por las normas previstas en la subsección 2.ª de la sección 1.ª del capítulo I del título II del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, con las siguientes especialidades:

a) Las solicitudes deberán formularse dentro del plazo reglamentario de declaración.

b) El solicitante deberá ofrecer garantía en forma de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, en los términos previstos en el Reglamento General de Recaudación.

c) En caso de concesión del fraccionamiento solicitado, la cuantía y el plazo de cada fracción se concederá en función de los períodos impositivos a los que correspondería imputar dichas rentas en caso de que el fallecimiento, o la pérdida de la condición de contribuyente no se hubiera producido, con el límite de cuatro años. La parte correspondiente a períodos que superen dicho límite se imputará por partes iguales durante el período de fraccionamiento.

Artículo 67. Colaboración externa en la presentación y gestión de declaraciones.

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, o bien directamente con empresas, en relación con la facilitación de estos servicios a sus trabajadores.

2. Los acuerdos a que se refiere el apartado anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

a) Campañas de información y difusión.

b) Asistencia en la realización de declaraciones y en su cumplimentación correcta y veraz.

c) Remisión de declaraciones a la Administración tributaria.

d) Subsanación de defectos, previa autorización de los contribuyentes.

e) Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los contribuyentes.

3. La Agencia Estatal de Administración Tributaria proporcionará la asistencia técnica necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los contribuentes.

4. Mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas.

Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas. **(246)**

Artículo 67 bis. Rectificación de autoliquidaciones. (247)

Los contribuyentes podrán solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por este Impuesto utilizando, de forma voluntaria, el modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública.

El procedimiento así iniciado se regirá por lo dispuesto en los artículos 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 126 a 128 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, con las siguientes

(245) Apartado 2 del artículo 63 del Reglamento IRPF modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo Segundo. Primero.Siete del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

(246) Véanse el apartado séptimo y la disposición adicional primera de la Orden de 13 de abril de 1999 (BOE del 19); el apartado séptimo y las disposiciones adicionales segunda a cuarta de la Orden de 21 de diciembre de 2000 (BOE del 28) y la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo (BOE de 3 de junio).

(247) Artículo 67 bis añadido, con efectos desde el 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero.Seis del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

especialidades para el caso de que la Administración tributaria acuerde rectificar la autoliquidación en los términos solicitados por el contribuyente, habiendo limitado sus actuaciones a contrastar la documentación presentada por el interesado con los datos y antecedentes que obren en poder de aquella:

a) El acuerdo de la Administración no impedirá la posterior comprobación del objeto del procedimiento.

b) Si el acuerdo diese lugar exclusivamente a una devolución derivada de la normativa del tributo y no procediese el abono de intereses de demora, se entenderá notificado dicho acuerdo por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque, sin necesidad de que la Administración tributaria efectúe una liquidación provisional.

Artículo 98. Borrador de declaración.

1. (248) La Administración tributaria podrá poner a disposición de los contribuyentes, a efectos meramente informativos, un borrador de declaración, sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley, siempre que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes:

a) Rendimientos del trabajo.

b) Rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta, así como los derivados de letras del Tesoro.

c) Ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como las subvenciones para la adquisición de vivienda habitual.

d) Imputación de rentas inmobiliarias y aquellas otras fuentes de renta que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con la información de la que pueda disponer en lo sucesivo la Administración tributaria, con los límites y condiciones señalados por el mismo.

Artículo 64. Borrador de declaración.

1. Los contribuyentes podrán solicitar la remisión de un borrador de declaración en los términos previstos en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

A tales efectos, la Administración tributaria podrá requerir a los contribuyentes la presentación de la información y documentos que resulten necesarios para su elaboración.

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento de dicho requerimiento. **(249)**

2. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de la Ley del Impuesto.

No obstante, podrá instar la rectificación del borrador recibido cuando considere que han de añadirse datos personales o económicos no incluidos en el mismo o advierta que contiene datos erróneos o inexactos. En ningún caso, la rectificación podrá suponer la inclusión de rentas distintas de las enumeradas en el artículo 98 de la Ley del Impuesto.

El Ministro de Economía y Hacienda determinará el lugar, plazo, forma y procedimiento para realizar dicha rectificación.

2. Cuando la Administración tributaria carezca de la información necesaria para la elaboración del borrador de declaración, pondrá a disposición del contribuyente los datos que puedan facilitarle la confección de la declaración del Impuesto.

No podrán suscribir ni confirmar el borrador de declaración los contribuyentes que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a) Los contribuyentes que hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

b) Los contribuyentes que compensen partidas negativas de ejercicios anteriores.

c) Los contribuyentes que pretendan regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas.

d) Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por doble imposición internacional y ejerciten tal derecho.

3. La Administración tributaria remitirá el borrador de declaración, de acuerdo con el procedimiento que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda.

La falta de recepción del mismo no exonerará al contribuyente del cumplimiento de su obligación de presentar declaración.

4. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración refleja su situación tributaria a efectos de este impuesto, podrá suscribirlo o confirmarlo, en las condiciones que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. En este supuesto, tendrá la consideración de declaración por este Impuesto a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 97 de esta Ley.

La presentación y el ingreso que, en su caso, resulte deberá realizarse, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 97, en el lugar, forma y plazos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

5. Cuando el contribuyente considere que el borrador de declaración no refleja su situación tributaria a efectos de este Impuesto, deberá presentar la correspondiente declaración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 97 de esta ley. No obstante, en los supuestos que se determinen reglamentariamente, podrá instar la rectificación del borrador.

6. El modelo de solicitud de borrador de declaración será aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá el plazo y el lugar de presentación, así como los supuestos y condiciones en los que sea posible presentar la solicitud por medios telemáticos o telefónicos.

(248) Apartado 1 del artículo 98 redactado, con efectos desde el 31 de octubre de 2012, por el artículo 3 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE del 30).

(249) Véase la Nota (242) de la página 963

CAPÍTULO II

Pagos a cuenta

Artículo 99. Obligación de practicar pagos a cuenta.

1. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los pagos a cuenta que, en todo caso, tendrán la consideración de deuda tributaria, podrán consistir en:

a) Retenciones.

b) Ingresos a cuenta.

c) Pagos fraccionados.

2. (250) Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente, o sin establecimiento permanente respecto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el apartado 2 del artículo 24 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Cuando una entidad, residente o no residente, satisfaga o abone rendimientos del trabajo a contribuyentes que presten sus servicios a una entidad residente vinculada con aquélla en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o a un establecimiento permanente radicado en territorio español, la entidad o el establecimiento permanente en el que preste sus servicios el contribuyente, deberá efectuar la retención o el ingreso a cuenta.

Las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

Los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo o, en su caso, sus entidades gestoras, deberán practicar retención e ingreso a cuenta en relación con las operaciones que se realicen en España.

(250) Apartado 2 del artículo 99 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2016, por la disposición final undécima.1 de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE del 15).

En ningún caso estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta las misiones diplomáticas u oficinas consulares en España de Estados extranjeros.

3. No se someterán a retención los rendimientos derivados de las letras del Tesoro y de la transmisión, canje o amortización de los valores de deuda pública que con anterioridad al 1 de enero de 1999 no estuvieran sujetas a retención. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la retención o del ingreso a cuenta determinadas rentas.

Tampoco estará sujeto a retención o ingreso a cuenta el rendimiento derivado de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, o de la reducción de capital. Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta en estos supuestos.

4. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

5. (251) El perceptor de rentas sobre las que deba retenerse a cuenta de este impuesto computará aquéllas por la contraprestación íntegra devengada.

Cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por un importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor u obligado a ingresar a cuenta, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

En el caso de retribuciones legalmente establecidas que hubieran sido satisfechas por el sector público, el perceptor sólo podrá deducir las cantidades efectivamente retenidas.

Cuando no pudiera probarse la contraprestación íntegra devengada, la Administración tributaria podrá computar como importe íntegro una cantidad que, una vez restada de ella la retención procedente, arroje la efectivamente percibida. En este caso se deducirá de la cuota como retención a cuenta la diferencia entre lo realmente percibido y el importe íntegro.

6. Cuando exista obligación de ingresar a cuenta, se presumirá que dicho ingreso ha sido efectuado. El contribuyente incluirá en la base imponible la valoración de la retribución en especie, conforme a las normas previstas en esta ley, y el ingreso a cuenta, salvo que le hubiera sido repercutido.

7. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, autoliquidando e ingresando su importe en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a aquellos contribuyentes cuyos ingresos hayan estado sujetos a retención o ingreso a cuenta en el porcentaje que se fije al efecto.

(251) Apartados 5 del artículo 99 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

El pago fraccionado correspondiente a las entidades en régimen de atribución de rentas, que ejerzan actividades económicas, se efectuará por cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, a los que proceda atribuir rentas de esta naturaleza, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

8. 1.º Cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia, tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, practicadas durante el período impositivo en que se produzca el cambio de residencia.

2.º Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, dejando constancia de la fecha de entrada en dicho territorio, a los exclusivos efectos de que el pagador de los rendimientos del trabajo les considere como contribuyentes por este Impuesto.

De acuerdo con el procedimiento que reglamentariamente se establezca, la Administración tributaria expedirá un documento acreditativo a los trabajadores por cuenta ajena que lo soliciten, que comunicarán al pagador de sus rendimientos del trabajo, residentes o con establecimiento permanente en España, y en el que conste la fecha a partir de la cual las retenciones e ingresos a cuenta se practicarán por este Impuesto, teniendo en cuenta para el cálculo del tipo de retención lo señalado en el apartado 1.º anterior.

9. Cuando en virtud de resolución judicial o administrativa se deba satisfacer una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de este impuesto, el pagador deberá practicar la misma sobre la cantidad íntegra que venga obligado a satisfacer y deberá ingresar su importe en el Tesoro, de acuerdo con lo previsto en este artículo.

10. Los contribuyentes deberán comunicar, al pagador de rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

11. Tendrán la consideración de pagos a cuenta de este Impuesto las retenciones a cuenta efectivamente practicadas en virtud de lo dispuesto en el artículo 11 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Artículo 100. Normas sobre pagos a cuenta, transmisión y obligaciones formales relativas a activos financieros y otros valores mobiliarios.

1. (252) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva estarán obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta por este Impuesto, en los casos y en la forma que reglamentariamente se establezca, las entidades gestoras, administradoras, depositarias, comercializadoras o cualquier otra encargada de las operaciones mencionadas, así como el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios.

Reglamentariamente podrá establecerse la obligación de efectuar pagos a cuenta a cargo del transmitente de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con el límite del 20 por ciento de la renta obtenida en las citadas transmisiones.

En las transmisiones de derechos de suscripción, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por este Impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

2. A los efectos de la obligación de retener sobre los rendimientos implícitos del capital mobiliario, a cuenta de este Impuesto, esta retención se efectuará por las siguientes personas o entidades:

a) En los rendimientos obtenidos en la transmisión o reembolso de los activos financieros sobre los que reglamentariamente se hubiera establecido la obligación de retener, el retenedor será la entidad emisora o las instituciones financieras encargadas de la operación.

b) En los rendimientos obtenidos en transmisiones relativas a operaciones que no se documenten en títulos, así como en las transmisiones encargadas a una institución financiera, el retenedor será el banco, caja o entidad que actúe por cuenta del transmitente.

c) En los casos no recogidos en los párrafos anteriores, será obligatoria la intervención de fedatario público que practicará la correspondiente retención.

3. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos con rendimientos implícitos que deban ser objeto de retención, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras mencionadas en el apartado anterior, así como el precio al que se realizó la operación.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo, deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

4. Los fedatarios públicos que intervengan o medien en la emisión, suscripción, transmisión, canje, conversión, cancelación y reembolso de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos y activos financieros, así como en operaciones relativas a derechos reales sobre los mismos, vendrán obligados a comunicar tales operaciones a la Administración tributaria presentando relación nominal de sujetos intervinientes con indicación de su domicilio y número de identificación fiscal, clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, así como del precio y fecha de la operación, en los pla-

(252) Apartado 1 del artículo 100 modificado por el artículo Primero.Sesenta y cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta. c) de la Ley 26/2014.

zos y de acuerdo con el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

La misma obligación recaerá sobre las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica que se dedique con habitualidad a la intermediación y colocación de efectos públicos, valores o cualesquiera otros títulos de activos financieros, índices, futuros y opciones sobre ellos; incluso los documentos mediante anotaciones en cuenta, respecto de las operaciones que impliquen, directa o indirectamente, la captación o colocación de recursos a través de cualquier clase de valores o efectos.

Asimismo, estarán sujetas a esta obligación de información las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva y las entidades comercializadoras respecto de las acciones y participaciones en dichas instituciones incluidas en sus registros de accionistas o partícipes. **(253)**

Las obligaciones de información que establece este apartado se entenderán cumplidas respecto a las operaciones sometidas a retención que en él se mencionan, con la presentación de la relación de perceptores, ajustada al modelo oficial del resumen anual de retenciones correspondiente.

5. Deberá comunicarse a la Administración tributaria la emisión de certificados, resguardos o documentos representativos de la adquisición de metales u objetos preciosos, timbres de valor filatélico o piezas de valor numismático, por las personas físicas o jurídicas que se dediquen con habitualidad a la promoción de la inversión en dichos valores.

Lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores resultará aplicable en relación con la obligación de retener o de ingresar a cuenta que se establezca reglamentariamente respecto a las transmisiones de activos financieros de rendimiento explícito.

Artículo 101. Importe de los pagos a cuenta. (254)

1. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales o estatutarias y de pensiones y haberes pasivos se determinará con arreglo al procedimiento que reglamentariamente se establezca.

Para determinar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta se podrán tener en consideración las circunstancias personales y familiares y, en su caso, las rentas del cónyuge y las reducciones y deducciones, así como las retribuciones variables previsibles, en los términos que reglamentariamente se establezcan, y se aplicará la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

Tratándose de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 15 por ciento, salvo que resulte de aplicación los porcentajes previstos en los apartados 2 y 3 de este artículo.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley. **(255)**

2. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por ciento.

No obstante en los términos inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

3. (256) El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.

Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos

(253) Párrafo tercero del artículo 100.4 modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2014, por el artículo 3.Segundo.Dos de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del 30).

(254) Apartados 1, 2, 3, 4, 5, 8 y 11 del artículo 101 modificados, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 64 de la Ley 6/2018 , de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4), para incluir en el sistema de pagos a cuenta la elevación del porcentaje de deducción del 50 por 100 al 60 por 100 por obtención de rentas en Ceuta y Melilla.

(255) Nuevo párrafo introducido respecto a la redacción vigente hasta el 4 de julio de 2018 por el artículo 64 de la Ley 6/2018 , de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

(256) Apartado 3 del artículo 101 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Tres del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11).

en Ceuta y Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

4. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento.

Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley, procedentes de sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo.

5. Los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán:

a) **(257)** El 15 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria.

No obstante, se aplicará el porcentaje del 7 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

b) El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas, salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 por ciento.

c) El 2 por ciento en el caso de rendimientos procedentes de actividades forestales.

d) El 1 por ciento para otras actividades empresariales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

6. (258) El porcentaje de pagos a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva será del 19 por ciento.

No se aplicará retención cuando no proceda computar la ganancia patrimonial, de acuerdo con lo previsto en el artículo 94.1.a) de esta Ley.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos que reglamentariamente se establezcan, será del 19 por 100.

El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción será el 19 por ciento.

7. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculadas a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, será del 19 por ciento.

8. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento.

Este porcentaje se reducirá en un 60 por ciento cuando el inmueble esté situado en Ceuta o Melilla en los términos previstos en el artículo 68.4 de esta Ley.

9. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas y del subarrendamiento sobre los bienes anteriores, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento.

10. El porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el 24 por ciento. El porcentaje de ingreso a cuenta en el supuesto previsto en el artículo 92.8 de esta Ley será del 19 por ciento.

11. Los porcentajes de los pagos fraccionados que deban practicar los contribuyentes que ejerzan actividades económicas serán los siguientes:

a) El 20 por ciento, cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

b) El 4 por ciento, cuando se trate de actividades que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva. El porcentaje será el 3 por ciento cuando se trate de actividades que tengan sólo una persona asalariada, y el 2 por ciento cuando no se disponga de personal asalariado.

c) El 2 por ciento, cuando se trate de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.

Artículo 74. Obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

Igualmente existirá obligación de retener en las operaciones de transmisión de activos financieros y de transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, en las condiciones establecidas en este Reglamento.

2. Cuando las mencionadas rentas se satisfagan o abonen en especie, las personas o entidades mencionadas en el apartado anterior estarán obligadas a efectuar un ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas

(257) Letra a) del apartado 5 del artículo 101 modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Tres del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11).

(258) Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento.

3. A efectos de lo previsto en este Reglamento, las referencias al retenedor se entenderán efectuadas igualmente al obligado a efectuar ingresos a cuenta, cuando se trate de la regulación conjunta de ambos pagos a cuenta.

Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

a) Los rendimientos del trabajo.

b) Los rendimientos del capital mobiliario.

c) Los rendimientos de las siguientes actividades económicas:

Los rendimientos de actividades profesionales.

Los rendimientos de actividades agrícolas y ganaderas.

Los rendimientos de actividades forestales.

Los rendimientos de las actividades empresariales previstas en el artículo 95.6.2.º de este Reglamento que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva.

d) **(259)** Las siguientes ganancias patrimoniales:

Las obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

Las derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos.

Las derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción previstas en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 37 de la Ley del Impuesto.

2. También estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas, independientemente de su calificación:

a) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento.

b) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, del subarrendamiento sobre los bienes anteriores y los procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen.

c) Los premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios.

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: **(260)**

a) Las rentas exentas y las dietas y gastos de viaje exceptuados de gravamen.

b) Los rendimientos de los valores emitidos por el Banco de España que constituyan instrumento regulador de intervención en el mercado monetario y los rendimientos de las Letras del Tesoro.

No obstante, las entidades de crédito y demás instituciones financieras que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre Letras del Tesoro estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

c) Las primas de conversión de obligaciones en acciones.

d) Los rendimientos de cuentas en el exterior satisfechos o abonados por establecimientos permanentes en el extranjero de entidades de crédito y establecimientos financieros residentes en España.

e) Los rendimientos derivados de la transmisión o reembolso de activos financieros con rendimiento explícito, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

1.º Que estén representados mediante anotaciones en cuenta.

2.º Que se negocien en un mercado secundario oficial de valores español.

Las entidades financieras que intervengan en la transmisión, amortización o reembolso de tales activos financieros, estarán obligadas a calcular el rendimiento imputable al titular del valor e informar del mismo tanto al titular como a la Administración tributaria, a la que, asimismo, proporcionarán los datos correspondientes a las personas que intervengan en las operaciones antes enumeradas.

Se faculta al Ministro de Economía y Hacienda para establecer el procedimiento para hacer efectiva la exclusión de retención regulada en este párrafo. **(261)**

No obstante lo señalado en este párrafo e), las entidades de crédito y demás instituciones financieras

(259) Letra d) del apartado 1 del artículo 75 modificada, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero.Ocho del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(260) Letra a) del apartado 3 del artículo 75 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por la disposición final primera.Real Decreto 1074/2014, de 19 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 20). Véanse también las disposiciones transitorias cuarta, quinta y sexta del Reglamento del IRPF.

(261) Véase la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios (BOE del 29), en la que deben constar, entre otros datos, los rendimientos imputables a los titulares de los valores a que se refiere esta letra e). Véanse, asimismo, las Ordenes 3021/2007, de 11 de octubre, EHA/3480/2008, de 1 de diciembre (BOE del 4), HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE del 21), Orden HFP/1923/2016, de 19 de diciembre (BOE del 21) y Orden HFP/1308/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30) que modifican la Orden EHA/3895/2004.

que formalicen con sus clientes contratos de cuentas basadas en operaciones sobre los valores anteriores estarán obligadas a retener respecto de los rendimientos obtenidos por los titulares de las citadas cuentas.

Igualmente, quedará sujeta a retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido en las transmisiones de activos financieros efectuadas dentro de los treinta días inmediatamente anteriores al vencimiento del cupón, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1.º Que el adquirente sea una persona o entidad no residente en territorio español o sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades.

2.º Que los rendimientos explícitos derivados de los valores transmitidos estén exceptuados de la obligación de retener en relación con el adquirente.

f) Los premios que se entreguen como consecuencia de juegos organizados al amparo de lo previsto en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, y demás normativa estatal y autonómica sobre el juego, así como aquellos cuya base de retención no sea superior a 300 euros.

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. **(262)**

h) **(263)** Los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que procedan de beneficios no distribuidos, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 33.3 a) de la Ley del Impuesto.

No obstante, existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario a que se refiere el primer párrafo del artículo 94.1 c) de la Ley del Impuesto, así como sobre el importe de la prima de emisión a que se refiere el artículo 94.1 d) de la Ley del Impuesto procedente de sociedades de inversión de capital variable constituidas con arreglo a Ley de Instituciones de Inversión Colectiva.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, resultará igualmente de aplicación cuando tales rendimientos procedan de los organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 de la Ley del Impuesto.

i) **(264)** Las ganancias patrimoniales derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva, cuando, de acuerdo con lo establecido en el artículo 94 de la Ley del Impuesto, no proceda su cómputo, así como las derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 49 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre.

4. (265) Existirá obligación de efectuar un pago a cuenta cuando se produzcan los supuestos previstos en el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del Impuesto, siempre que se hubieran obtenido rendimientos del capital mobiliario positivos a los que se les hubiera aplicado la exención prevista en la letra ñ) del artículo 7 de la Ley del Impuesto.

Artículo 76. Obligados a retener o ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación:

a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas.

b) Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades.

c) Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen en él mediante establecimiento permanente.

d) **(266)** Las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español, que operen

(262) Véase el apartado tercero de la Orden de 20 de noviembre de 2000 (BOE de 28 de noviembre y de 20 de diciembre).

(263) Letra h) del apartado 2 del artículo 75 redactada, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31).

(264) Letra i) del apartado 2 del artículo 75 redactada, con efectos desde el día 9 de junio de 2010, por el Real Decreto 749/2010, de 7 de junio (BOE del 8). Téngase en cuenta que el artículo 49 del Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre ha sido derogado y sustituido por el artículo 79 del Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, aprobado por el Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio (BOE del 20).

(265) Apartado 4 del artículo 75 añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Dos del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(266) Números 1.º y 5.º de la letra d) del apartado 2 del artículo 76 del Reglamento IRPF modificados, con efectos de 1 de enero de 2014, por el artículo Segundo.Tercero.Tres del Real Decreto

en él sin mediación de establecimiento permanente, en cuanto a los rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención o ingreso a cuenta que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No se considerará que una persona o entidad satisface rentas cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago.

Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

No tienen la consideración de operaciones de simple mediación de pago las que se especifican a continuación. En consecuencia, las personas y entidades antes señaladas estarán obligadas a retener e ingresar en los siguientes supuestos:

1.º Cuando sean depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas derivadas de dichos valores, siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.

2.º Cuando satisfagan a su personal prestaciones por cuenta de la Seguridad Social.

3.º Cuando satisfagan a su personal cantidades desembolsadas por terceros en concepto de propina, retribución por el servicio u otros similares.

4.º Tratándose de cooperativas agrarias, cuando distribuyan o comercialicen los productos procedentes de las explotaciones de sus socios.

2. En particular:

a) Están obligados a retener las entidades residentes o los establecimientos permanentes en los que presten servicios los contribuyentes cuando se satisfagan a éstos rendimientos del trabajo por otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquéllas en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o por el titular en el extranjero del establecimiento permanente radicado en territorio español.

b) En las operaciones sobre activos financieros estarán obligados a retener:

1.º En los rendimientos obtenidos en la amortización o reembolso de activos financieros, la persona o entidad emisora. No obstante, en caso de que se encomiende a una entidad financiera la materialización de esas operaciones, el obligado a retener será la entidad financiera encargada de la operación.

Cuando se trate de instrumentos de giro convertidos después de su emisión en activos financieros, a su vencimiento estará obligado a retener el fedatario público o institución financiera que intervenga en su presentación al cobro.

2.º En los rendimientos obtenidos en la transmisión de activos financieros incluidos los instrumentos de giro a los que se refiere el apartado anterior, cuando se canalice a través de una o varias instituciones financieras, el banco, caja o entidad financiera que actúe por cuenta del transmitente.

960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá que actúa por cuenta del transmitente el banco, caja o entidad financiera que reciba de aquél la orden de venta de los activos financieros.

3.º En los casos no recogidos en los apartados anteriores, el fedatario público que obligatoriamente debe intervenir en la operación.

c) En las transmisiones de valores de la Deuda del Estado deberá practicar la retención la entidad gestora del Mercado de Deuda Pública en Anotaciones que intervenga en la transmisión.

d) En las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, deberán practicar retención o ingreso a cuenta las siguientes personas o entidades:

1.º En el caso de reembolso de las participaciones de fondos de inversión, las sociedades gestoras.

2.º En el caso de recompra de acciones por una sociedad de inversión de capital variable cuyas acciones no coticen en bolsa ni en otro mercado o sistema organizado de negociación de valores, adquiridas por el contribuyente directamente o a través de comercializador a la sociedad, la propia sociedad, salvo que intervenga una sociedad gestora; en este caso, será esta.

3.º En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores entre los potenciales suscriptores, cuando efectúen el reembolso.

4.º En el caso de gestoras que operen en régimen de libre prestación de servicios, el representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva.

5.º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que efectúe la transmisión u obtenga el reembolso. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 96, 97 y 98 de este Reglamento.

e) **(267)** En las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta la entidad aseguradora.

(267) Letra e) del apartado 2 del artículo 76 del Reglamento modificada, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero.Nueve del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

f) **(268)** En las operaciones realizadas en España por fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, conforme a lo previsto en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, estará obligado a practicar retención o ingreso a cuenta el fondo de pensiones o, en su caso, la entidad gestora.

g) **(269)** En los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo párrafo del artículo 75.3 h) de este Reglamento, deberán practicar retención o ingreso a cuenta:

1.º En el caso de sociedades de inversión de capital variable reguladas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, la propia sociedad.

2.º En el caso de instituciones de inversión colectiva a que se refiere el artículo 94.2 a) de la Ley del Impuesto, las entidades comercializadoras o los intermediarios facultados para la comercialización de las acciones o participaciones de aquellas y, subsidiariamente, la entidad o entidades encargadas de la colocación o distribución de los valores, que intervengan en el pago de las rentas.

3.º En el caso de organismos de inversión colectiva previstos en el artículo 94.2 b) de la Ley del Impuesto, la entidad depositaria de los valores o que tenga encargada la gestión de cobro de las rentas derivadas de los mismos.

4.º En los supuestos en los que no proceda la práctica de retención o ingreso a cuenta conforme a los párrafos anteriores, estará obligado a efectuar un pago a cuenta el socio o partícipe que reciba la devolución de las aportaciones o la distribución de la prima de emisión. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 90, 93.5 y 94.1 de este Reglamento.

h) **(270)** En los supuestos previstos en el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del Impuesto, estará obligada a efectuar el pago a cuenta que, en su caso, proceda, la entidad de crédito o aseguradora con la que el contribuyente tuviera contratado el plan de ahorro a largo plazo. El mencionado pago a cuenta se efectuará de acuerdo con las normas contenidas en los artículos 90.1, 93.7 y 94.3 de este Reglamento.

i) **(271)** En las transmisiones de derechos de suscripción, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por este Impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

Artículo 77. Importe de la retención o ingreso a cuenta.

1. El importe de la retención será el resultado de aplicar a la base de retención el tipo de retención que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo II siguiente. La base de retención será la cuantía total que se satisfaga o abone, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 93 para los rendimientos de capital mobiliario y en el artículo 97 para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, de este Reglamento.

2. El importe del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones en especie será el resultado de aplicar al valor de las mismas, determinado según las normas contenidas en este Reglamento, el porcentaje que corresponda, de acuerdo con lo previsto en el capítulo III siguiente.

Artículo 78. Nacimiento de la obligación de retener o de ingresar a cuenta.

1. Con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

2. En los supuestos de rendimientos del capital mobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, se atenderá a lo previsto, respectivamente, en los artículos 94 y 98 de este Reglamento.

3. (272) En el caso de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción, la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta nacerá en el momento en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

Cuando la mencionada obligación recaiga en la entidad depositaria, ésta practicará la retención o ingreso

(268) Letra f) del apartado 2 del artículo 76 del Reglamento modificada, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero.Nueve del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(269) Letra g) del apartado 2 del artículo 76 añadida, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31).

(270) Letra h) al apartado 2 del artículo 76 del Reglamento añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Tres del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(271) Letra i) del apartado 2 del artículo 76 del Reglamento añadida, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero. Nueve del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(272) Apartado 3 al artículo 78 del Reglamento añadido, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero.Diez del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

a cuenta en la fecha en que reciba el importe de la transmisión para su entrega al contribuyente.

Artículo 79. Imputación temporal de las retenciones o ingresos a cuenta.

Las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado.

Artículo 80. Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo. (273)

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

2.º El determinado conforme con el procedimiento especial aplicable a perceptores de prestaciones pasivas regulado en el artículo 89.A) de este Reglamento.

3.º El 35 por ciento para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento. Si dicho período impositivo hubiere tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

4.º El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

5.º El 15 por ciento para los atrasos que correspondan imputar a ejercicios anteriores, salvo cuando resulten de aplicación los tipos previstos en los números 3.º ó 4.º de este apartado.

2. (274) Cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, se reducirán en un 60 por ciento:

a) El tipo de retención a que se refiere el artículo 86.1 de este Reglamento.

b) Los tipos de retención previstos en los números 3.º, 4.º y 5.º del apartado anterior.

Artículo 81. Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener.

1. (275) No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	14.266	15.803
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas......................................	13.696	14.985	17.138
3.ª Otras situaciones..................	12.000	12.607	13.275

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley de Impuesto para unidades familiares monoparentales.

2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

3.ª Otras situaciones, que incluye las siguientes:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

b) El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo, cuando, en este último caso, no tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley del Impuesto por darse la cir-

(273) Artículo 80 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Cuatro del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(274) Apartado 2 del artículo 80 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Seis del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22). .

(275) Apartado 1 del artículo 81 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Cinco del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

cunstancia de convivencia a que se refiere el párrafo segundo de dicho apartado.

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ningna de las situaciones 1.ª y 2.ª anteriores.

2. Los importes previstos en el cuadro anterior se incrementarán en 600 euros en el caso de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de clases Pasivas y en 1.200 euros para prestaciones o subsidios por desempleo.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación cuando correspondan los tipos fijos de retención, en los casos a los que se refiere el apartado 1, números 3.º 4.º y 5º, del artículo 80 y los tipos mínimos de retención a los que se refiere el artículo 86.2 de este Reglamento.

Artículo 82. Procedimiento general para determinar el importe de la retención. (276)

Para calcular las retenciones sobre rendimientos del trabajo, a las que se refiere el artículo 80.1.1.º de este Reglamento, se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83 de este Reglamento, la base para calcular el tipo de retención.

2.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 84 de este Reglamento, el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

3.ª Se determinará, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 de este Reglamento, la cuota de retención.

4.ª Se determinará el tipo de retención, en la forma prevista en el artículo 86 de este Reglamento.

5.ª El importe de la retención será el resultado de aplicar el tipo de retención a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, teniendo en cuenta las regularizaciones que procedan de acuerdo al artículo 87 de este Reglamento.

Artículo 83. Base para calcular el tipo de retención.

1. La base para calcular el tipo de retención será el resultado de minorar la cuantía total de las retribuciones del trabajo, determinada según lo dispuesto en el apartado siguiente, en los conceptos previstos en el apartado 3 de este artículo.

2. La cuantía total de las retribuciones del trabajo se calculará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Regla general: Con carácter general, se tomará la suma de las retribuciones, dinerarias o en especie que, de acuerdo con las normas o estipulaciones contractuales aplicables y demás circunstancias previsibles, vaya normalmente a percibir el contribuyente en el año natural, a excepción de las contribuciones empresariales a los planes de pensiones, a los planes de previsión social empresarial y a las mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible del contribuyente, así como de los atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores. A estos efectos, las retribuciones en especie se computarán por su valor determinado con arreglo a lo que establece el artículo 43 de la Ley del Impuesto, sin incluir el importe del ingreso a cuenta.

La suma de las retribuciones, calculada de acuerdo con el párrafo anterior, incluirá tanto las retribuciones fijas como las variables previsibles. A estos efectos, se presumirán retribuciones variables previsibles, como mínimo, las obtenidas en el año anterior, salvo que concurran circunstancias que permitan acreditar de manera objetiva un importe inferior.

2.ª Regla específica: Cuando se trate de trabajadores manuales que perciban sus retribuciones por peonadas o jornales diarios, consecuencia de una relación esporádica y diaria con el empleador, se tomará como cuantía de las retribuciones el resultado de multiplicar por 100 el importe de la peonada o jornal diario.

3. (277) La cuantía total de las retribuciones de trabajo, dinerarias y en especie, calculadas de acuerdo al apartado anterior, se minorará en los importes siguientes:

a) **(278)** En las reducciones previstas en el artículo 18, apartados 2 y 3, y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

Para la aplicación de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, los rendimientos con período de generación superior a dos años a tener en cuenta por el pagador serán aquéllos a los que previamente hubiera aplicado la reducción prevista en dicho artículo para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador en los cinco períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador le comunique, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 88 de este Reglamento, que dicha reducción no se aplicó en su posterior autoliquidación por este Impuesto.

b) En las cotizaciones a la Seguridad Social, a las mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a colegios de huérfanos o entidades similares, a las que se refieren los párrafos a), b) y c) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto.

c) En los gastos a que se refiere la letra f) del artículo 19.2 de Ley del Impuesto. A estos efectos, dichos gastos tendrán como límite la cuantía total de las re-

(276) Artículo 82 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Seis del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(277) Apartado 3 del artículo 83 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Siete del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(278) Letra a) del apartado 3 del artículo 83 del Reglamento del IRPF modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veinticinco del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

tribuciones de trabajo minorada exclusivamente en los importes previstos en las letras a) y b) anteriores.

d) En la reducción por obtención de rendimientos del trabajo que se regula en el artículo 20 de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de dicha reducción el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) anteriores.

e) En el importe que proceda, según las siguientes circunstancias:

Cuando se trate de contribuyentes que perciban pensiones y haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o que tengan más de dos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, 600 euros.

Cuando sean prestaciones o subsidios por desempleo, 1.200 euros.

Estas reducciones son compatibles entre sí.

f) Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo estuviese obligado a satisfacer por resolución judicial una pensión compensatoria a su cónyuge, el importe de ésta podrá disminuir la cuantía resultante de lo dispuesto en los párrafos anteriores. A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dichas circunstancias.

Artículo 84. Mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

El mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención se determinará con arreglo a lo dispuesto en el título V de la Ley del Impuesto, aplicando las siguientes especialidades:

1.º El retenedor no deberá tener en cuenta la circunstancia contemplada en el artículo 61.2.ª de la Ley del Impuesto.

2.º Los descendientes se computarán por mitad, excepto cuando el contribuyente tenga derecho, de forma exclusiva, a la aplicación de la totalidad del mínimo familiar por este concepto.

Artículo 85. Cuota de retención. (279)

1. Para calcular la cuota de retención se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.º A la base para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 83 de este Reglamento se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Cuota de retención – Euros	Resto base para calcular el tipo de retención – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	En adelante	45,00

2.º La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 84 de este Reglamento, la escala prevista en el número 1.º anterior, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

2. Cuando el perceptor de rendimientos del trabajo satisfaga anualidades por alimentos en favor de los hijos por decisión judicial sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, siempre que su importe sea inferior a la base para calcular el tipo de retención, para calcular la cuota de retención se practicarán, sucesivamente, las siguientes operaciones:

1.º Se aplicará la escala prevista en el número 1.º del apartado anterior separadamente al importe de dichas anualidades y al resto de la base para calcular el tipo de retención.

2.º La cuantía total resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la escala prevista en el número 1.º del apartado anterior al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención incrementado en 1.980 euros anuales, sin que pueda resultar negativa como consecuencia de tal minoración.

A tal fin, el contribuyente deberá poner en conocimiento de su pagador, en la forma prevista en el artículo 88 de este Reglamento, dicha circunstancia.

3. Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento, no superior a 22.000 euros anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el porcentaje del 43 por ciento a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos en el artículo 81 de este Reglamento.

Artículo 85 bis. Suprimido (280)

(279) Artículo 85 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Ocho del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(280) Artículo 85 bis ha sido suprimido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Nueve del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

Artículo 86. Tipo de retención.

1. (281) El tipo de retención será el resultante de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento, y se expresará con dos decimales.

Cuando la diferencia entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

Cuando la cuantía total de las retribuciones a la que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento sea inferior a 33.007,2 euros y el contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 de este Reglamento, hubiese comunicado a su pagador que destina cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto, el tipo de retención se reducirá en dos enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. Los citados porcentajes serán el 1 por ciento y el 8 por ciento, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

No obstante, no serán de aplicación los tipos mínimos del 8 y 15 por ciento de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad.

Artículo 87. Regularización del tipo de retención.

1. Procederá regularizar el tipo de retención en los supuestos a que se refiere el apartado 2 siguiente y se llevará a cabo en la forma prevista en el apartado 3 y siguientes de este artículo.

2. (282) Procederá regularizar el tipo de retención en las siguientes circunstancias:

1.º Si al concluir el período inicialmente previsto en un contrato o relación el trabajador continuase prestando sus servicios al mismo empleador o volviese a hacerlo dentro del año natural.

2.º Si con posterioridad a la suspensión del cobro de prestaciones por desempleo se reanudase el derecho o se pasase a percibir el subsidio por desempleo, dentro del año natural.

3.º Cuando en virtud de normas de carácter general o de la normativa sectorial aplicable, o como consecuencia del ascenso, promoción o descenso de categoría del trabajador o, por cualquier otro motivo, se produzcan durante el año variaciones en la cuantía de las retribuciones o de los gastos deducibles que se hayan tenido en cuenta para la determinación del tipo de retención que venía aplicándose hasta ese momento. En particular, cuando varíe la cuantía total de las retribuciones superando el importe máximo establecido a tal efecto en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento.

4.º Si en el curso del año natural el pensionista comenzase a percibir nuevas pensiones o haberes pasivos que se añadiesen a las que ya viniese percibiendo, o aumentase el importe de estas últimas.

5.º Cuando el trabajador traslade su residencia habitual a un nuevo municipio y resulte de aplicación el incremento de la cuantía de los gastos prevista en el artículo 19.2.f) de la Ley del Impuesto, por darse un supuesto de movilidad geográfica.

6.º Si en el curso del año natural se produjera un aumento en el número de descendientes o una variación en sus circunstancias, sobreviniera la condición de persona con discapacidad o aumentara el grado de minusvalía en el perceptor de rentas de trabajo o en sus descendientes, siempre que dichas circunstancias determinasen un aumento en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

7.º Cuando por resolución judicial el perceptor de rendimientos del trabajo quedase obligado a satisfacer una pensión compensatoria a su cónyuge o anualidades por alimentos en favor de los hijos sin derecho a la aplicación por estos últimos del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto, siempre que el importe de estas últimas sea inferior a la base para calcular el tipo de retención.

8.º Si en el curso del año natural el cónyuge del contribuyente obtuviera rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.

9.º Cuando en el curso del año natural el contribuyente cambiara su residencia habitual de Ceuta o Melilla, Navarra o los Territorios Históricos del País Vasco al resto del territorio español o del resto del territorio español a las Ciudades de Ceuta o Melilla, o cuando el contribuyente adquiera su condición por cambio de residencia.

10.º Si en el curso del año natural se produjera una variación en el número o las circunstancias de los ascendientes que diera lugar a una variación en el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención.

11.º Si en el curso del año natural el contribuyente destinase cantidades a la adquisición o rehabilitación

(281) Apartado 1 del artículo 86 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Diez del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(282) Apartados 2, 3 y 4 del artículo 87 modificados, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Once del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto determinante de una reducción en el tipo de retención o comunicase posteriormente la no procedencia de esta reducción.

3. (283) La regularización del tipo de retención se llevará a cabo del siguiente modo:

a) Se procederá a calcular una nueva cuota de retención, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 85 de este Reglamento, teniendo en cuenta las circunstancias que motivan la regularización

b) Esta nueva cuota de retención se minorará en la cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento.

En el supuesto de haberse reducido previamente el tipo de retención por aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 86 de este Reglamento, se tomará por cuantía de las retenciones e ingresos a cuenta practicados hasta ese momento la que hubiese resultado de no haber tomado en consideración dicha minoración.

En el supuesto de contribuyentes que adquieran su condición por cambio de residencia, de la nueva cuota de retención se minorarán las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes practicadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia, así como las cuotas satisfechas por este Impuesto devengadas durante el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia.

c) El nuevo tipo de retención se obtendrá multiplicando por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia resultante de la letra b) anterior entre la cuantía total de las retribuciones a las que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento que resten hasta el final del año y se expresará con dos decimales.

Cuando la diferencia entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención fuese cero o negativa, el tipo de retención será cero.

En este caso no procederá restitución de las retenciones anteriormente practicadas, sin perjuicio de que el perceptor solicite posteriormente, cuando proceda, la devolución de acuerdo con lo previsto en la Ley del Impuesto.

Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de los mínimos de retención previstos en el artículo 86.2 de este Reglamento.

En el supuesto previsto en el último párrafo del apartado 1 del artículo 86 de este Reglamento, el nuevo tipo de retención se reducirá en dos enteros, sin que pueda resultar negativo como consecuencia de tal minoración.

4. (284) Los nuevos tipos de retención se aplicarán a partir de la fecha en que se produzcan las variaciones a que se refieren los números 1.º, 2.º, 3.º y 4.º del apartado 2 de este artículo y a partir del momento en que el perceptor de los rendimientos del trabajo comunique al pagador las variaciones a que se refieren los números 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10.º y 11.º de dicho apartado, siempre y cuando tales comunicaciones se produzcan con, al menos, cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

La regularización a que se refiere este artículo podrá realizarse, a opción del pagador, a partir del día 1 de los meses de abril, julio y octubre, respecto de las variaciones que, respectivamente, se hayan producido en los trimestres inmediatamente anteriores a estas fechas.

5. (285) El tipo de retención, calculado de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 82 de este Reglamento, no podrá incrementarse cuando se efectúen regularizaciones por circunstancias que exclusivamente determinen una disminución de la diferencia positiva entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención o por quedar obligado el perceptor por resolución judicial a satisfacer anualidades por alimentos en favor de los hijos y resulte aplicable lo previsto en el apartado 2 del artículo 85 de este Reglamento.

Asimismo, en los supuestos de regularización por circunstancias que determinen exclusivamente un aumento de la diferencia positiva entre la base para calcular el tipo de retención y el mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención previa a la regularización, el nuevo tipo de retención aplicable no podrá determinar un incremento del importe de las retenciones superior a la variación producida en dicha magnitud.

En ningún caso, cuando se produzcan regularizaciones, el nuevo tipo de retención aplicable podrá ser superior al 45 por ciento. El citado porcentaje será el 23 por ciento cuando la totalidad de los rendimientos del trabajo se hubiesen obtenido en Ceuta y Melilla y se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 88. Comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador.

1. (286) Los contribuyentes deberán comunicar al pagador la situación personal y familiar que influye en el importe excepcionado de retener, en la determinación del tipo de retención o en las regularizaciones de éste, quedando obligado asimismo el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

La comunicación a que se refiere el párrafo anterior también podrá efectuarse por medios telemáticos o electrónicos siempre que se garanticen la autentici-

---

(283) Véase nota anterior.

(284) Véase nota al apartado 2 del artículo 87.

(285) Apartado 5 del artículo 87 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31).

(286) Apartado 1 del artículo 88 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2013 por el artículo Segundo. Primero.Diez del Real Decreto Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

dad del origen, la integridad del contenido, la conservación de la comunicación y la accesibilidad por parte de la Administración tributaria a la misma.

A efectos de poder aplicar la reducción del tipo de retención prevista en el último párrafo del artículo 86.1 de este Reglamento, el contribuyente deberá comunicar al pagador que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto, quedando igualmente obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

En el supuesto de que el contribuyente perciba rendimientos del trabajo procedentes de forma simultánea de dos o más pagadores, solamente podrá efectuar la comunicación a que se refiere el párrafo anterior cuando la cuantía total de las retribuciones correspondiente a todos ellos sea inferior a 33.007,2 euros. En el supuesto de que los rendimientos del trabajo se perciban de forma sucesiva de dos o más pagadores, sólo se podrá efectuar la comunicación cuando la cuantía total de la retribución sumada a la de los pagadores anteriores sea inferior a 33.007,2 euros. **(287)**

En ningún caso procederá la práctica de esta comunicación cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda.

El contenido de las comunicaciones se ajustará al modelo que se apruebe por Resolución del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **(288)**

2. La falta de comunicación al pagador de estas circunstancias personales y familiares o de su variación, determinará que aquél aplique el tipo de retención correspondiente sin tener en cuenta dichas circunstancias, sin perjuicio de las responsabilidades en que el perceptor pudiera incurrir cuando la falta de comunicación de dichas circunstancias determine la aplicación de un tipo inferior al que corresponda, en los términos previstos en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

3. La comunicación de datos a la que se refiere el apartado anterior deberá efectuarse con anterioridad al día primero de cada año natural o del inicio de la relación, considerando la situación personal y familiar que previsiblemente vaya a existir en estas dos últimas fechas, sin perjuicio de que, de no subsistir aquella situación en las fechas señaladas, se proceda a comunicar su variación al pagador. No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación de datos al pagador, en tanto no varíen las circunstancias personales y familiares del contribuyente.

La comunicación a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 de este artículo podrá efectuarse a partir del momento en que el contribuyente destine cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena y surtirá efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. No será preciso reiterar en cada ejercicio la comunicación en tanto no se produzcan variaciones en los datos inicialmente comunicados.

4. Las variaciones en las circunstancias personales y familiares que se produzcan durante el año y que supongan un menor tipo de retención, podrán ser comunicadas a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del presente Reglamento y surtirán efectos a partir de la fecha de la comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de las correspondientes nóminas. Cuando se produzcan variaciones en las circunstancias personales y familiares que supongan un mayor tipo de retención o deje de subsistir la circunstancia a que se refiere el segundo párrafo o se supere la cuantía a que se refiere el tercer párrafo, ambos del apartado 1 de este artículo, el contribuyente deberá comunicarlo a efectos de la regularización prevista en el artículo 87 del presente Reglamento en el plazo de diez días desde que tales situaciones se produzcan y se tendrán en cuenta en la primera nómina a confeccionar con posterioridad a esa comunicación, siempre y cuando resten, al menos, cinco días para la confección de la nómina.

5. Los contribuyentes podrán solicitar en cualquier momento de sus correspondientes pagadores la aplicación de tipos de retención superiores a los que resulten de lo previsto en los artículos anteriores, con arreglo a las siguientes normas:

a) La solicitud se realizará por escrito ante los pagadores, quienes vendrán obligados a atender las solicitudes que se les formulen, al menos, con cinco días de antelación a la confección de las correspondientes nóminas.

b) El nuevo tipo de retención solicitado se aplicará, como mínimo hasta el final del año y, en tanto no renuncie por escrito al citado porcentaje o no solicite un tipo de retención superior, durante los ejercicios sucesivos, salvo que se produzca variación de las circunstancias que determine un tipo superior.

6. (289)

Artículo 89. Procedimientos especiales en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

A) Procedimiento especial para determinar el tipo de retención aplicable a contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas.

1. Los contribuyentes cuyos únicos rendimientos del trabajo consistan en las prestaciones pasivas a las que se refiere el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, podrán solicitar a la Administración tributaria que

(287) Respecto al concepto de vivienda habitual véase la disposición adicional vigésima tercera de la Ley.

(288) Véase la Resolución de 3 de enero de 2011, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo 145, de comunicación de datos del perceptor de rentas del trabajo a su pagador o de la variación de los datos previamente comunicados, actualizada por Resolución de 3 de diciembre de 2015 (BOE del 17).

(289) Apartado 6 del artículo 88 suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2014, por artículo Segundo. Tercero.Sexto del Real Decreto Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

determine la cuantía total de las retenciones aplicables a los citados rendimientos, de acuerdo con el procedimiento previsto en este artículo, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las prestaciones se perciban en forma de renta.

b) Que el importe íntegro anual no exceda de 22.000 euros.

c) Que procedan de más de un pagador.

d) Que todos los pagadores estén obligados a practicar retención a cuenta.

2. La determinación del tipo de retención se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento especial:

a) El procedimiento se iniciará mediante solicitud del interesado en la que se relacionarán los importes íntegros de las prestaciones pasivas que se percibirán a lo largo del año, así como la identificación de los pagadores. La solicitud se acompañará del modelo de comunicación al pagador de la situación personal y familiar del preceptor a que se refiere el artículo 88.1 de este Reglamento.

La solicitud se presentará durante los meses de enero y febrero de cada año y su contenido se ajustará al modelo que se apruebe por resolución del Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el lugar de presentación y las condiciones en que será posible su presentación por medios telemáticos. **(290)**

b) A la vista de los datos contenidos en la solicitud y en la comunicación de la situación personal y familiar, la Administración tributaria determinará, teniendo en cuenta la totalidad de las prestaciones pasivas y de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 82, 83, 84 y 85 de este Reglamento, el importe anual de las retenciones a practicar por cada pagador y entregará al contribuyente, en el plazo máximo de diez días, una comunicación destinada a cada uno de los respectivos pagadores, en la que figurará dicho importe.

El contribuyente deberá dar traslado de las citadas comunicaciones a cada uno de los pagadores antes del día 30 de abril, obteniendo y conservando constancia de dicho traslado.

En el supuesto de que, por incumplimiento de alguno de los requisitos anteriormente establecidos, no proceda la aplicación de este procedimiento, se comunicará dicha circunstancia al interesado por la Administración tributaria, con expresión de las causas que la motivan.

c) Cada uno de los pagadores, a la vista de la comunicación recibida del contribuyente conteniendo el importe total de las retenciones anuales a practicar, y teniendo en cuenta las prestaciones ya satisfechas y las retenciones ya practicadas, deberá determinar el tipo de retención aplicable a las prestaciones pendientes de satisfacer hasta el fin del ejercicio. El tipo de retención será el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la diferencia entre las retenciones anuales y las retenciones ya practicadas entre el importe de las prestaciones pendientes de satisfacer hasta el final del ejercicio. Dicho tipo de retención se expresará en números enteros, redondeándose al más próximo. El pagador deberá conservar la comunicación de la Administración tributaria aportada por el contribuyente.

El tipo de retención así determinado no podrá modificarse en el resto del ejercicio por nueva solicitud del contribuyente ni tampoco en el caso de que se produzca alguna de las circunstancias que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 87 de este Reglamento, determinan la regularización del tipo de retención. No obstante, cuando a lo largo del período impositivo se produzca un aumento de las prestaciones a satisfacer por un mismo pagador, de forma que su importe total supere los 22.000 euros anuales, aquél calculará el tipo de retención aplicando el procedimiento general del artículo 82 de este Reglamento, practicando la correspondiente regularización.

3. El procedimiento a que se refieren los apartados anteriores tiene exclusivamente vigencia anual y será irrevocable por el contribuyente para el ejercicio respecto del que se haya solicitado, una vez que haya dado traslado a los pagadores de la comunicación remitida por la Administración tributaria.

No obstante, cada pagador, al inicio del ejercicio siguiente, aplicará provisionalmente el mismo tipo de retención que viniera aplicando al finalizar el ejercicio inmediato anterior, salvo renuncia expresa del contribuyente ante el respectivo pagador, durante los meses de noviembre y diciembre.

Una vez que el contribuyente traslade al pagador, de acuerdo con el procedimiento y plazos previstos en el apartado anterior, la comunicación de la Administración tributaria conteniendo el importe anual de las retenciones a practicar en el ejercicio, éste procederá a calcular el nuevo tipo de retención conforme a lo señalado en el párrafo c) del apartado 2 anterior.

Si, en el plazo a que se refiere el párrafo b) del apartado 2 anterior, el contribuyente no trasladara al pagador la comunicación de la Administración tributaria citada en el párrafo anterior, éste deberá determinar el tipo de retención que resulte aplicable a la prestación por él satisfecha conforme al procedimiento general de determinación del tipo de retención contemplado en el artículo 82 de este Reglamento, practicando la correspondiente regularización.

4. El límite excluyente de la obligación de declarar de 22.000 euros anuales previsto en el artículo 96.3.a), párrafo 2.º, de la Ley del Impuesto, no resultará aplicable a los contribuyentes acogidos al régimen especial regulado en este artículo cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que a lo largo del ejercicio haya aumentado el número de los pagadores de las prestaciones pasivas respecto de los inicialmente comunicados por el contribuyente al formular su solicitud de aplicación del régimen especial.

b) Que el importe de las prestaciones efectivamente satisfechas por los pagadores difiera del comunicado inicialmente por el contribuyente al formular su solicitud. A estos efectos, se estimará que el importe de las prestaciones satisfechas no difiere de las comuni-

(290) Véase la Resolución de la Dirección General de la AEAT, de 13 de enero de 2003, por la que se aprueba el modelo 146, de solicitud de determinación del importe de las retenciones, que pueden presentar los contribuyentes perceptores de prestaciones pasivas procedentes de más de un pagador, y se determina el lugar, plazo y condiciones de presentación (BOE del 14).

cadas por el contribuyente cuando la diferencia entre ambas no supere la cuantía de 300 euros anuales.

c) Que durante el ejercicio se haya producido alguna otra de las circunstancias previstas en el artículo 87 de este Reglamento determinantes de un aumento del tipo de retención.

B) Procedimiento especial para determinar las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos del trabajo en el supuesto de cambio de residencia.

1. Los trabajadores por cuenta ajena que no sean contribuyentes por este Impuesto, pero que vayan a adquirir dicha condición como consecuencia de su desplazamiento a territorio español, podrán comunicar a la Administración tributaria dicha circunstancia, mediante el modelo de comunicación que apruebe el Ministro de Economía y Hacienda, quien establecerá la forma, lugar y plazo para su presentación, así como la documentación que deba adjuntarse al mismo.

En la citada comunicación se hará constar la identificación del trabajador y del pagador de los rendimientos del trabajo, la fecha de entrada en territorio español y la de comienzo de la prestación del trabajo en este territorio para ese pagador, así como la existencia de datos objetivos en esa relación laboral que hagan previsible que, como consecuencia de la misma, se produzca una permanencia en el territorio español superior a ciento ochenta y tres días, contados desde el comienzo de la prestación del trabajo en territorio español, durante el año natural en que se produce el desplazamiento o, en su defecto, en el siguiente. **(291)**

2. La Administración tributaria, a la vista de la comunicación y documentación presentadas, expedirá al trabajador, si procede, en el plazo máximo de los diez días hábiles siguientes al de presentación de la comunicación, un documento acreditativo en el que conste la fecha a partir de la cual se practicarán las retenciones por este Impuesto.

3. El trabajador entregará al pagador de los rendimientos de trabajo un ejemplar del documento expedido por la Administración tributaria, al objeto de que este último, a los efectos de la práctica de retenciones, le considere contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a partir de la fecha que se indique en el mismo.

4. **(292)** Recibido el documento, el obligado a retener, atendiendo a la fecha indicada, practicará retenciones conforme establece la normativa de este Impuesto, aplicando, en su caso, la regularización prevista en el artículo 87.2.9.º de este Reglamento.

5. Cuando el interesado no llegue a tener la condición de contribuyente por este Impuesto en el año del desplazamiento, en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrá deducir las retenciones practicadas a cuenta de este Impuesto.

Asimismo, cuando hubiera resultado de aplicación lo previsto en el artículo 32 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el trabajador no hubiera adquirido la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes en el año del desplazamiento al extranjero, las retenciones e ingresos a cuenta por dicho Impuesto tendrán la consideración de pagos a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 90. Importe de las retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos del capital mobiliario será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

2. (293) Este tipo de retención se reducirá en un 60 por ciento cuando se trate de rendimientos a los que sea de aplicación la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, procedentes de sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo

Artículo 91. Concepto y clasificación de activos financieros.

1. Tienen la consideración de activos financieros los valores negociables representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, con independencia de la forma en que se documenten.

2. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento implícito aquellos en los que el rendimiento se genere mediante diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento de aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita, a través de cualesquiera valores mobiliarios utilizados para la captación de recursos ajenos.

Se incluyen como rendimientos implícitos las primas de emisión, amortización o reembolso.

Se excluyen del concepto de rendimiento implícito las bonificaciones o primas de colocación, giradas sobre el precio de emisión, siempre que se encuadren dentro de las prácticas de mercado y que constituyan ingreso en su totalidad para el mediador, intermediario o colocador financiero, que actúe en la emisión y puesta en circulación de los activos financieros regulados en esta norma.

Se considerará como activo financiero con rendimiento implícito cualquier instrumento de giro, incluso los originados en operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo

(291) Véase la Orden HAC/117/2003, de 31 de enero, por la que se aprueban los modelos para comunicar a la Administración tributaria el cambio de residencia a efectos de la práctica de retenciones sobre los rendimientos del trabajo y se regulan la forma, lugar y plazo para su presentación (BOE de 1 de febrero).

(292) Apartado 4 de la letra B) del artículo 89 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Doce del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(293) Apartado 2 del artículo 90 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Diez del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores.

3. Tendrán la consideración de activos financieros con rendimiento explícito aquellos que generan intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como contraprestación a la cesión a terceros de capitales propios y que no esté comprendida en el concepto de rendimientos implícitos en los términos que establece el apartado anterior.

4. Los activos financieros con rendimiento mixto seguirán el régimen de los activos financieros con rendimiento explícito cuando el efectivo anual que produzcan de esta naturaleza sea igual o superior al tipo de referencia vigente en el momento de la emisión, aunque en las condiciones de emisión, amortización o reembolso se hubiese fijado, de forma implícita, otro rendimiento adicional. Este tipo de referencia será, durante cada trimestre natural, el 80 por ciento del tipo efectivo correspondiente al precio medio ponderado redondeado que hubiera resultado en la última subasta del trimestre precedente correspondiente a Bonos del Estado a tres años, si se tratara de activos financieros con plazo igual o inferior a cuatro años; a Bonos del Estado a cinco años, si se tratara de activos financieros con plazo superior a cuatro años pero igual o inferior a siete, y a Obligaciones del Estado a 10, 15 ó 30 años, si se tratara de activos con plazo superior. En el caso de que no pueda determinarse el tipo de referencia para algún plazo, será de aplicación el del plazo más próximo al de la emisión planeada.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, respecto de las emisiones de activos financieros con rendimiento variable o flotante, se tomará como interés efectivo de la operación su tasa de rendimiento interno, considerando únicamente los rendimientos de naturaleza explícita y calculada, en su caso, con referencia a la valoración inicial del parámetro respecto del cual se fije periódicamente el importe definitivo de los rendimientos devengados. **(294)**

No obstante lo anterior, si se trata de deuda pública con rendimiento mixto, cuyos cupones e importe de amortización se calculan con referencia a un índice de precios, el porcentaje del primer párrafo será el 40 por ciento. **(295)**

(294) Véanse las Resoluciones de la Secretaría General Tesoro y Política Financiera de 28 de diciembre de 2015 (BOE del 29); de 22 de marzo 2016 (BOE del 23); de 28 de junio de 2016 (BOE del 29) y de 21 de septiembre de 2016 (BOE del 26)por las que se aprueba el tipo de interés efectivo anual para cada uno de los respectivos trimestres de 2016, a efectos de calificar tributariamente a los activos financieros con rendimiento mixto.

(295) Párrafo introducido en el apartado 4 del artículo 91 del Reglamento IRPF, con efectos 1 de enero de 2014, por la disposición final 3 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 30).

Artículo 92. Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros.

1. Para proceder a la enajenación u obtención del reembolso de los títulos o activos financieros con rendimiento implícito y de activos financieros con rendimiento explícito que deban ser objeto de retención en el momento de su transmisión, amortización o reembolso, habrá de acreditarse la previa adquisición de los mismos con intervención de los fedatarios o instituciones financieras obligados a retener, así como el precio al que se realizó la operación.

Cuando un instrumento de giro se convierta en activo financiero después de su puesta en circulación, ya el primer endoso o cesión deberá hacerse a través de fedatario público o institución financiera, salvo que el mismo endosatario o adquirente sea una institución financiera. El fedatario o la institución financiera consignarán en el documento su carácter de activo financiero, con identificación de su primer adquirente o tenedor.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, la persona o entidad emisora, la institución financiera que actúe por cuenta de ésta, el fedatario público o la institución financiera que actúe o intervenga por cuenta del adquirente o depositante, según proceda, deberán extender certificación acreditativa de los siguientes extremos:

a) Fecha de la operación e identificación del activo.

b) Denominación del adquirente.

c) Número de identificación fiscal del citado adquirente o depositante.

d) Precio de adquisición.

De la mencionada certificación que se extenderá por triplicado, se entregarán dos ejemplares al adquirente, quedando otro en poder de la persona o entidad que certifica.

3. Las instituciones financieras o los fedatarios públicos se abstendrán de mediar o intervenir en la transmisión de estos activos cuando el transmitente no justifique su adquisición de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

4. Las personas o entidades emisoras de los activos financieros a los que se refiere este artículo no podrán reembolsar los mismos cuando el tenedor no acredite su adquisición previa mediante la certificación oportuna, ajustada a lo indicado en el apartado 2 anterior.

El emisor o las instituciones financieras encargadas de la operación que, de acuerdo con el párrafo anterior, no deban efectuar el reembolso al tenedor del título o activo deberán constituir por dicha cantidad depósito a disposición de la autoridad judicial.

La recompra, rescate, cancelación o amortización anticipada exigirá la intervención o mediación de institución financiera o de fedatario público, quedando la entidad o persona emisora del activo como mero adquirente en caso de que vuelva a poner en circulación el título.

5. El tenedor del título, en caso de extravío de un certificado justificativo de su adquisición, podrá solicitar la emisión del correspondiente duplicado de la persona o entidad que emitió tal certificación.

Esta persona o entidad hará constar el carácter de duplicado de ese documento, así como la fecha de expedición de ese último.

6. A los efectos previstos en este artículo, en los casos de transmisión lucrativa se entenderá que el adquirente se subroga en el valor de adquisición del transmitente, en tanto medie una justificación suficiente del referido coste.

Artículo 93. Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.

1. (296) Con carácter general, constituirá la base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

2. En el caso de amortización, reembolso o transmisión de activos financieros, constituirá la base de retención la diferencia positiva entre el valor de amortización, reembolso o transmisión y el valor de adquisición o suscripción de dichos activos. Como valor de adquisición se tomará el que figure en la certificación acreditativa de la adquisición. A estos efectos no se minorarán los gastos accesorios a la operación.

Sin perjuicio de la retención que proceda al transmitente, en el caso de que la entidad emisora adquiera un activo financiero emitido por ella, se practicará la retención e ingreso sobre el rendimiento que obtenga en cualquier forma de transmisión ulterior del título, excluida la amortización.

3. Cuando la obligación de retener tenga su origen en lo previsto en el último párrafo del artículo 75.3.e) de este Reglamento, constituirá la base de retención la parte del precio que equivalga al cupón corrido del valor transmitido.

4. Si a los rendimientos regulados en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley del Impuesto les fuese de aplicación la reducción a que se refiere el artículo 26.2 de la misma, la base de retención se calculará aplicando sobre la cuantía íntegra de tales rendimientos las reducciones que resulten aplicables.

5. (297) En las percepciones derivadas de contratos de seguro y en las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, así como en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo y tercer párrafo del artículo 75.3.h) de este Reglamento, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

A estos efectos, cuando se perciba un capital diferido que corresponda total o parcialmente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto cuando, con anterioridad al momento en que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el importe total de los capitales diferidos a que se refiere el número 3.º de dicho precepto.

6. (298) Cuando la obligación de retener tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades,, constituirá la base de retención la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado.

7. (299) Cuando proceda la obligación de realizar el pago a cuenta previsto en el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta de la Ley del Impuesto, constituirá la base del mismo el importe de los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos durante la vigencia del plan a los que les hubiera resultado de aplicación la exención prevista en el artículo 7.ñ) de la Ley del Impuesto.

Artículo 94. Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario.

1. Con carácter general, las obligaciones de retener y de ingresar a cuenta nacerán en el momento de la exigibilidad de los rendimientos del capital mobiliario, dinerarios o en especie, sujetos a retención o ingreso a cuenta, respectivamente, o en el de su pago o entrega si es anterior.

En particular, se entenderán exigibles los intereses en las fechas de vencimiento señaladas en la escritura o contrato para su liquidación o cobro, o cuando de otra forma se reconozcan en cuenta, aun cuando el perceptor no reclame su cobro o los rendimientos se acumulen al principal de la operación, y los dividendos en la fecha establecida en el acuerdo de distribución o a partir del día siguiente al de su adopción a falta de la determinación de la citada fecha.

2. En el caso de rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización o reembol-

(296) Apartado 1 del artículo 93 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Catorce del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(297) Apartado 5 del artículo 93 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Veintiséis del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11). Este apartado había sido previamente modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Catorce del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(298) Apartado 6 del artículo 93 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Catorce del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(299) Apartado 7 del artículo 93 añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Catorce del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

so de activos financieros, la obligación de retener nacerá en el momento de la transmisión, amortización o reembolso.

La retención se practicará en la fecha en que se formalice la transmisión, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

3. (300) La obligación de realizar, en su caso, el pago a cuenta a que se refiere el apartado 6 de la disposición adicional vigésima sexta nacerá en el momento en el que con anterioridad al plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de la Ley del Impuesto se produzca cualquier disposición del capital resultante o se incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) del apartado 1 de la citada disposición adicional.

Artículo 95. Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.

1. (301) Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:

a) Recaudadores municipales.

b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.

c) Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

Estos porcentajes reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales:

a) En general, los derivados del ejercicio de las actividades incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por:

1.º Los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial. Cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales.

2.º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato.

Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales.

3.º Los profesores, cualquiera que sea la naturaleza de las enseñanzas, que ejerzan la actividad, bien en su domicilio, casas particulares o en academia o establecimiento abierto. La enseñanza en academias o establecimientos propios tendrá la consideración de actividad empresarial.

3. No se considerarán rendimientos de actividades profesionales las cantidades que perciban las personas que, a sueldo de una empresa, por las funciones que realizan en la misma vienen obligadas a inscribirse en sus respectivos colegios profesionales ni, en general, las derivadas de una relación de carácter laboral o dependiente. Dichas cantidades se comprenderán entre los rendimientos del trabajo.

4. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad agrícola o ganadera, se aplicarán los siguientes porcentajes de retención:

1.º Actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura: 1 por ciento.

2.º Restantes casos: 2 por ciento.

Estos porcentajes se aplicarán sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

A estos efectos se entenderán como actividades agrícolas o ganaderas aquellas mediante las cuales se obtengan directamente de las explotaciones productos naturales, vegetales o animales y no se sometan a procesos de transformación, elaboración o manufactura.

Se considerará proceso de transformación, elaboración o manufactura toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Se entenderán incluidas entre las actividades agrícolas y ganaderas:

a) La ganadería independiente.

b) La prestación, por agricultores o ganaderos, de trabajos o servicios accesorios de naturaleza agrícola

---

(300) Apartado 3 del artículo 94 añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Quince del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(301) Apartado 1 del artículo 95 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Once del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22). **.**

o ganadera, con los medios que ordinariamente son utilizados en sus explotaciones.

c) Los servicios de cría, guarda y engorde de ganado.

5. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad forestal, se aplicará el tipo de retención del 2 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones.

6. 1.º Cuando los rendimientos sean contraprestación de una de las actividades económicas previstas en el número 2.º de este apartado y se determine el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación objetiva, se aplicará el tipo de retención del 1 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2.º Lo dispuesto en este apartado resultará de aplicación respecto de las actividades económicas clasificadas en los siguientes grupos y epígrafes de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

I.A.E.	Actividad económica
314 y 315	Carpintería metálica y fabricación de estructuras metálicas y calderería.
316.2, 3, 4 y 9	Fabricación de artículos de ferretería, cerrajería, tornillería, derivados del alambre, menaje y otros artículos en metales N.C.O.P.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos, excepto cuando su ejecución se efectúe mayoritariamente por encargo a terceros.
453	Confección en serie de prendas de vestir y sus complementos ejecutada directamente por la propia empresa, cuando se realice exclusivamente para terceros y por encargo.
463	Fabricación en serie de piezas de carpintería, parqué y estructuras de madera para la construcción.
468	Industria del mueble de madera.
474.1	Impresión de textos o imágenes.
501.3	Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general.
504.1	Instalaciones y montajes (excepto fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire).
504.2 y 3	Instalaciones de fontanería, frío, calor y acondicionamiento de aire.
504.4, 5, 6, 7 y 8	Instalación de pararrayos y similares. Montaje e instalación de cocinas de todo tipo y clase, con todos sus accesorios. Montaje e instalación de aparatos elevadores de cualquier clase y tipo. Instalaciones telefónicas, telegráficas, telegráficas sin hilos y de televisión, en edificios y construcciones de cualquier clase. Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de instalación o montaje.
505.1, 2, 3 y 4	Revestimientos, solados y pavimentos y colocación de aislamientos.
505.5	Carpintería y cerrajería.
505.6	Pintura de cualquier tipo y clase y revestimientos con papel, tejido o plásticos y terminación y decoración de edificios y locales.
505.7	Trabajos en yeso y escayola y decoración de edificios y locales.
722	Transporte de mercancías por carretera.
757	Servicios de mudanzas

3.º No procederá la práctica de la retención prevista en este apartado cuando, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 99 de la Ley del Impuesto, el contribuyente que ejerza la actividad económica comunique al pagador que determina el rendimiento neto de la misma con arreglo al método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

En dichas comunicaciones se hará constar los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del comunicante. En el caso de que la actividad económica se desarrolle a través de una entidad en régimen de atribución de rentas deberá comunicar, además, la razón social o denominación y el número de identificación fiscal de la entidad, así como su condición de representante de la misma.

b) Actividad económica que desarrolla de las previstas en el número 2.º anterior, con indicación del epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas.

c) Que determina el rendimiento neto de dicha actividad con arreglo al método de estimación directa en cualquiera de sus modalidades.

d) Fecha y firma del comunicante.

e) Identificación de la persona o entidad destinataria de dicha comunicación.

Cuando con posterioridad el contribuyente volviera a determinar los rendimientos de dicha actividad con arreglo al método de estimación objetiva, deberá comunicar al pagador tal circunstancia, junto con los datos previstos en las letras a), b), d) y e) anteriores, antes del nacimiento de la obligación de retener.

En todo caso, el pagador quedará obligado a conservar las comunicaciones de datos debidamente firmadas.

4.º El incumplimiento de la obligación de comunicar correctamente los datos previstos en el número 3.º anterior tendrá las consecuencias tributarias derivadas de lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley del Impuesto.

5.º Cuando la renuncia al método de estimación objetiva se produzca en la forma prevista en el artículo 33.1 b) de este Reglamento o en el tercer párrafo del artículo 33.2 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, se entenderá que el contribuyente determina el rendimiento neto de su actividad económica con arreglo al método de estimación directa a partir de la fecha en la que se presente el correspondiente pago fraccionado por este Impuesto o la declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 96. Importe de las retenciones sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva. (302)

La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva será el resultado de aplicar a la base de retención el porcentaje del 19 por ciento.

Artículo 97. Base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva. (303)

1.(304) La base de retención sobre las ganancias patrimoniales derivadas de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A estos efectos, cuando las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva se hubieran adquirido con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto cuando, con anterioridad al momento en que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el valor de transmisión a que se refiere la letra b) del apartado 1.1.ª) de dicho precepto.

2. No obstante, cuando se trate de reembolsos de participaciones en fondos de inversión regulados por la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, efectuados por partícipes que durante el período de tenencia de las participaciones objeto de reembolso hayan sido simultáneamente titulares de participaciones homogéneas registradas en otra entidad, o bien las participaciones a reembolsar procedan de uno, varios o sucesivos reembolsos o transmisiones de otras participaciones o acciones a los que se haya aplicado el régimen de diferimiento previsto en el segundo párrafo del artículo 94.1.a) de la Ley del Impuesto, cuando alguno de dichos reembolsos o transmisiones se haya realizado concurriendo igual situación de simultaneidad en las participaciones o acciones reembolsadas o transmitidas, la base de retención será la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición de las participaciones que figuren en el registro de partícipes de la entidad con la que se efectúe el reembolso, debiendo considerarse reembolsadas las adquiridas en primer lugar de las existentes en dicho registro. Cuando en dicho registro existan participaciones procedentes de aplicación del régimen de diferimiento se estará a las fechas y valores de adquisición fiscales comunicados en la operación de traspaso.

Cuando concurran las circunstancias a las que se refiere el párrafo anterior, el partícipe quedará obligado a comunicarlo por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta con la que efectúe el reembolso, incluso en el caso de que el mismo no origine base de retención, y, en tal caso, esta última deberá conservar dicha comunicación a disposición de la Administración tributaria durante todo el período en que tenga registradas a nombre del contribuyente participaciones homogéneas a las reembolsadas y, como mínimo, durante el plazo de prescripción.

Lo dispuesto en este apartado se aplicará igualmente en el reembolso o transmisión de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, comercializadas, colocadas o distribuidas en territorio español, así como en la transmisión de acciones de sociedades de inversión reguladas en la Ley 35/2003.

Artículo 98. Nacimiento de la obligación de retener.

La obligación de retener nacerá en el momento en que se formalice la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, cualesquiera que sean las condiciones de cobro pactadas.

(302) Artículo 96 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(303) Artículo 97 del Reglamento IRPF modificado, con efectos de 1 de enero de 2014, por el artículo Segundo.Tercero.Siete del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

(304) Apartado 1 del artículo 97 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Veintiocho del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11). Este apartado había sido previamente modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Diecisiete del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

Artículo 99. Importe de las retenciones sobre otras ganancias patrimoniales. (305)

1. La retención a practicar sobre los premios en metálico será del 19 por ciento de su importe.

2. La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos será del 19 por ciento de su importe.

3. (306) La retención a practicar sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos de suscripción será el 19 por ciento sobre el importe obtenido en la operación o, en el caso de que el obligado a practicarla sea la entidad depositaria, sobre el importe recibido por ésta para su entrega al contribuyente.

Artículo 100. Importe de las retenciones sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles. (307)

La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el porcentaje del 19 por ciento sobre todos los conceptos que se satisfagan al arrendador, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este porcentaje se reducirá en el 60 por ciento cuando el inmueble urbano esté situado en Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

Artículo 101. Importe de las retenciones sobre derechos de imagen y otras rentas.

1. La retención a practicar sobre los rendimientos procedentes de la cesión del derecho a la explotación del derecho de imagen, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 24 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

2. (308) La retención a practicar sobre los rendimientos de los restantes conceptos previstos en el artículo 75.2.b) de este Reglamento, cualquiera que sea su calificación, será el resultado de aplicar el tipo de retención del 19 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

Artículo 102. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del trabajo.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda de este Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 80 de este Reglamento.

2. No existirá obligación de efectuar ingresos a cuenta respecto a las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones, de planes de previsión social empresarial y de mutualidades de previsión social que reduzcan la base imponible.

Disposición adicional segunda. Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo en especie que satisfagan, podrán solicitar a la Administración tributaria la valoración de dichas rentas, conforme a las reglas del Impuesto, a los exclusivos efectos de determinar el ingreso a cuenta correspondiente.

2. La solicitud deberá presentarse por escrito antes de efectuar la entrega de bienes o prestación de servicios a que se refiera y se acompañará de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.

Dicho escrito contendrá, como mínimo, lo siguiente:

a) Identificación de la persona o entidad solicitante.

b) Identificación y descripción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios respecto de las cuales se solicita la valoración.

c) Valoración propuesta, con referencia a la regla de valoración aplicada y a las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración.

3. La Administración tributaria examinará la documentación referida en el punto anterior, pudiendo requerir a los solicitantes cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta.

Asimismo, los solicitantes podrán, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estimen oportunos.

Los solicitantes podrán proponer la práctica de las pruebas que entiendan pertinentes por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Asimismo, la Administración tributaria podrá practicar las pruebas que estime necesarias.

Tanto la Administración tributaria como los solicitantes podrán solicitar la emisión de informes periciales que versen sobre el contenido de la propuesta de valoración.

---

(305) Artículo 99 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(306) Apartado 3 al artículo 99 del Reglamento añadido, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo primero.Once del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

(307) Artículo 100 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Doce del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

(308) Apartado 2 del artículo 101 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

Una vez instruido el procedimiento y con anterioridad a la redacción de la propuesta de resolución, la Administración tributaria la pondrá de manifiesto a los solicitantes, junto con el contenido y las conclusiones de las pruebas efectuadas y los informes solicitados, quienes podrán formular las alegaciones y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes en el plazo de quince días.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo máximo de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de la Administración tributaria. La falta de resolución de la Administración tributaria en el plazo indicado implicará la aceptación de los valores propuestos por el solicitante.

4. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

a) Aprobar la propuesta formulada inicialmente por los solicitantes.

b) Aprobar otra propuesta alternativa formulada por los solicitantes en el curso del procedimiento.

c) Desestimar la propuesta formulada por los solicitantes.

La resolución será motivada y, en el caso de que se apruebe, contendrá al menos las siguientes especificaciones:

a) Lugar y fecha de formalización.

b) Identificación de los solicitantes.

c) Descripción de las operaciones.

d) Descripción del método de valoración, con indicación de sus elementos esenciales y del valor o valores que se derivan del mismo, así como de las circunstancias económicas que deban entenderse básicas en orden a su aplicación, destacando las hipótesis fundamentales.

e) Período al que se refiere la propuesta. El plazo máximo de vigencia será de tres años.

f) Razones o motivos por los que la Administración tributaria aprueba la propuesta.

g) Indicación del carácter vinculante de la valoración.

5. La resolución que se dicte no será recurrible, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que puedan interponerse contra los actos de liquidación que se efectúen como consecuencia de la aplicación de los valores establecidos en la resolución.

6. La Administración tributaria y los solicitantes deberán aplicar la valoración de las rentas en especie del trabajo aprobadas en la resolución durante su plazo de vigencia, siempre que no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración.

7. El órgano competente para informar, instruir y resolver el procedimiento será el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Artículo 103. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie del capital mobiliario.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2.ª del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador.

2. (309) Cuando la obligación de ingresar a cuenta tenga su origen en el ajuste secundario derivado de lo previsto en el artículo 18.11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, constituirá la base del ingreso a cuenta la diferencia entre el valor convenido y el valor de mercado

Artículo 104. Ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie de actividades económicas.

La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje que resulte de lo dispuesto en la sección 3.ª del capítulo II anterior.

Artículo 105. Ingresos a cuenta sobre determinadas ganancias patrimoniales.

1. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por los premios satisfechos en especie, que constituyan ganancias patrimoniales, se calculará aplicando el porcentaje previsto en el artículo 99.1 del presente Reglamento al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador.

2. La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las ganancias patrimoniales satisfechas en especie derivadas de los aprovechamientos forestales de los vecinos en montes públicos se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en el artículo 99.2 de este Reglamento.

Artículo 106. Ingreso a cuenta sobre otras rentas.

La cuantía del ingreso a cuenta sobre las rentas en especie a las que se refieren los artículos 100 y 101 del presente Reglamento se calculará aplicando a su valor de mercado el porcentaje previsto en los mismos.

Artículo 107. Ingresos a cuenta sobre derechos de imagen. (Este artículo se transcribe, junto con el artículo 92 de la Ley, en la página 952).

Artículo 108. Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta. (Este artículo se transcribe junto con el artículo 105 de la Ley).

Artículo 109. Obligados al pago fraccionado.

1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas estarán obligados a autoliquidar e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad que resulte de lo establecido en los artículos siguien-

(309) Apartado 2 del artículo 103 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Dieciocho del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

tes, sin perjuicio de las excepciones previstas en los apartados siguientes.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades profesionales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos de la actividad fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

3. Los contribuyentes que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de la explotación, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades forestales no estarán obligados a efectuar pago fraccionado en relación con las mismas si, en el año natural anterior, al menos el 70 por ciento de los ingresos procedentes de la actividad, con excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta.

5. A efectos de lo dispuesto en los apartados 2, 3 y 4 anteriores, en caso de inicio de la actividad se tendrá en cuenta el porcentaje de ingresos que hayan sido objeto de retención o ingreso a cuenta durante el período a que se refiere el pago fraccionado.

Artículo 110. Importe del fraccionamiento. (310)

1. Los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior ingresarán, en cada plazo, las cantidades siguientes:

a) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, el 20 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en esta letra se deducirán los pagos fraccionados que, en relación con estas actividades, habría correspondido ingresar en los trimestres anteriores del mismo año si no se hubiera aplicado lo dispuesto en la letra c) del apartado 3 de este artículo.

b) Por las actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva, el 4 por ciento de los rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado.

No obstante, en el supuesto de actividades que tengan sólo una persona asalariada el porcentaje anterior será el 3 por ciento, y en el supuesto de que no disponga de personal asalariado dicho porcentaje será el 2 por ciento.

Cuando alguno de los datos-base no pudiera determinarse el primer día del año, se tomará, a efectos del pago fraccionado, el correspondiente al año inmediato anterior. En el supuesto de que no pudiera determinarse ningún dato-base, el pago fraccionado consistirá en el 2 por ciento del volumen de ventas o ingresos del trimestre.

c) Tratándose de actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

2. (311) Los porcentajes señalados en el apartado anterior se reducirán en un 60 por ciento para las actividades económicas que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.

3. (312) De la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, se podrán deducir, en su caso:

a) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados correspondientes al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre al que se refiere el pago fraccionado, cuando se trate de:

1.º Actividades profesionales que determinen su rendimiento neto por el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

2.º Arrendamiento de inmuebles urbanos que constituya actividad económica.

3.º Cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización que constituya actividad económica, y demás rentas previstas en el artículo 75.2 b) del presente Reglamento.

b) Las retenciones practicadas y los ingresos a cuenta efectuados conforme a lo dispuesto en los artículos 95 y 104 de este Reglamento correspondientes al trimestre, cuando se trate de:

1.º Actividades económicas que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva. No obstante, cuando el importe de las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el trimestre sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 anterior, así como, en su caso, de lo dispuesto en el apartado 2 anterior, podrá deducirse dicha diferencia en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe.

(310) Artículo 110 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2010, por el Real Decreto 2004/2009, de 23 de diciembre (BOE del 29).

(311) Apartado 2 del artículo 110 modificado, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Trece del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

(312) Apartado 3 del artículo 110 redactado, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el Real Decreto 1788/2010, de 30 de diciembre (BOE del 31).

2.º Actividades agrícolas, ganaderas o forestales no incluidas en el número 1.º anterior.

c) **(313)** Cuando la cuantía de los rendimientos netos de actividades económicas del ejercicio anterior sea igual o inferior a 12.000 euros, el importe que resulte del siguiente cuadro:

Cuantía de los rendimientos netos del ejercicio anterior – Euros	Importe de la minoración – Euros
Igual o inferior a 9.000	100
Entre 9.000,01 y 10.000	75
Entre 10.000,01 y 11.000	50
Entre 10.000,01 y 11.000	25

Cuando el importe de la minoración prevista en esta letra sea superior a la cantidad resultante por aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores y en las letras a) y b) de este apartado, la diferencia podrá deducirse en cualquiera de los siguientes pagos fraccionados correspondientes al mismo período impositivo cuyo importe positivo lo permita y hasta el límite máximo de dicho importe

d) **(314)** Cuando los contribuyentes destinen cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto, las cuantías que se citan a continuación:

1.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, cuyos rendimientos íntegros previsibles del período impositivo sean inferiores a 33.007,2 euros, se podrá deducir el 2 por ciento del rendimiento neto correspondiente al período de tiempo transcurrido desde el primer día del año hasta el último día del trimestre a que se refiere el pago fraccionado.

A estos efectos se considerarán como rendimientos íntegros previsibles del período impositivo los que resulten de elevar al año los rendimientos íntegros correspondientes al primer trimestre.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por importe superior a 660,14 euros en cada trimestre.

2.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades que estuvieran en el método de estimación objetiva cuyos rendimientos netos resultantes de la aplicación de dicho método en función de los datos-base del primer día del año a que se refiere el pago fraccionado o, en caso de inicio de actividades, del día en que éstas hubiesen comenzado, sean inferiores a 33.007,2 euros, se podrá deducir el 0,5 por ciento de los citados rendimientos netos. No obstante, cuando no pudiera determinarse ningún dato base se aplicará la deducción prevista en el número 3.º de esta letra sobre el volumen de ventas o ingresos del trimestre.

3.º Tratándose de contribuyentes que ejerzan actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, cualquiera que fuese el método de determinación del rendimiento neto, cuyo volumen previsible de ingresos del período impositivo, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones sea inferior a 33.007,2 euros, se podrá deducir el 2 por ciento del volumen de ingresos del trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

A estos efectos se considerará como volumen previsible de ingresos del período impositivo el resultado de elevar al año el volumen de ingresos del primer trimestre, excluidas las subvenciones de capital y las indemnizaciones.

En ningún caso podrá practicarse una deducción por un importe acumulado en el período impositivo superior a 660,14 euros.

Las deducciones previstas en esta letra d) no resultarán de aplicación cuando los contribuyentes ejerzan dos o más actividades comprendidas en ordinales distintos, ni cuando perciban rendimientos del trabajo y hubiesen efectuado a su pagador la comunicación a que se refiere el párrafo segundo del artículo 88.1 de este Reglamento, ni cuando las cantidades se destinen a la construcción o ampliación de la vivienda.

4. Los contribuyentes podrán aplicar en cada uno de los pagos fraccionados porcentajes superiores a los indicados.

5. (315) Suprimido

Artículo 111. Declaración e ingreso.

1. Los empresarios y profesionales estarán obligados a declarar e ingresar trimestralmente en el Tesoro Público las cantidades determinadas conforme a lo dispuesto en el artículo anterior en los plazos siguientes:

a) Los tres primeros trimestres, entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre.

b) Cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

Cuando de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior no resultasen cantidades a ingresar, los contribuyentes presentarán una declaración negativa.

2. El Ministro de Economía y Hacienda podrá prorrogar los plazos a que hace referencia este artículo, así como establecer supuestos de ingreso semestral con las adaptaciones que procedan de los porcentajes determinados en el artículo anterior.

3. Los contribuyentes presentarán las declaraciones ante el órgano competente de la Administración tri-

(313) Letra c) del apartado 3 del artículo 110 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Diecinueve del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(314) Letra d) del apartado 3 del artículo 110 redactada, con efectos desde 1 de enero de 2013 por artículo Segundo. Primero.Doce del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

(315) Apartado 5 del artículo 110 suprimido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Veinte del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

butaria e ingresarán su importe en el Tesoro Público. La declaración se ajustará a las condiciones y requisitos y el ingreso se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda. **(316)**

Artículo 112. Entidades en régimen de atribución de rentas.

El pago fraccionado correspondiente a los rendimientos de actividades económicas obtenidos por entidades en régimen de atribución de rentas se efectuará por cada uno de los socios, comuneros o partícipes, en proporción a su participación en el beneficio de la entidad.

CAPÍTULO III

Liquidaciones provisionales

Artículo 102. Liquidación provisional.

La Administración tributaria podrá dictar la liquidación provisional que proceda de conformidad con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 66. Liquidación provisional a no obligados a presentar declaración.

1. A los contribuyentes no obligados a presentar declaración conforme al artículo 96 de la Ley del Impuesto sólo se les practicará la liquidación provisional a que se refiere el artículo 102 de la Ley del Impuesto cuando los datos facilitados por el contribuyente al pagador de rendimientos del trabajo sean falsos, incorrectos o inexactos, y se hayan practicado, como consecuencia de ello, unas retenciones inferiores a las que habrían sido procedentes. Para la práctica de esta liquidación provisional sólo se computarán las retenciones efectivamente practicadas que se deriven de los datos facilitados por el contribuyente al pagador.

Igualmente, cuando soliciten la devolución que corresponda mediante la presentación de la oportuna autoliquidación o del borrador debidamente suscrito o confirmado, la liquidación provisional que pueda practicar la Administración tributaria no podrá implicar a cargo del contribuyente ninguna obligación distinta a la restitución de lo previamente devuelto más el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de la posterior comprobación o investigación que pueda realizar la Administración tributaria.

Artículo 103. Devolución derivada de la normativa del tributo. (317)

1. Cuando la suma de las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados de este Impuesto, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el párrafo d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, sea superior al importe de la cuota resultante de la autoliquidación, la Administración tributaria practicará, si procede, liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación de la declaración.

Cuando la declaración hubiera sido presentada fuera de plazo, los seis meses a que se refiere el párrafo anterior se computarán desde la fecha de su presentación

2. Cuando la cuota resultante de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional, sea inferior a la suma de las cantidades efectivamente retenidas y de los pagos a cuenta de este Impuesto realizados, así como de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere la letra d) del artículo 79 de esta Ley y, en su caso, de las deducciones previstas en el artículo 81 y 81 bis de esta Ley, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la citada cuota, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones, provisionales o definitivas, que procedan.

3. Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el apartado 1 anterior, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el exceso sobre la cuota autoliquidada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

4. Transcurrido el plazo establecido en el apartado 1 de este artículo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa no imputable al contribuyente, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora en la cuantía y forma prevista en los artículos 26.6 y 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

5. El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Artículo 65. Devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 103 de la Ley del Impuesto, la solicitud de devolución derivada de la normativa del tributo deberá efectuarse mediante la presentación de la correspondiente declaración, ya consista ésta en una autoliquidación o en el borrador de declaración suscrito o confirmado por el contribuyente.

(316) Véase la Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131, de declaración-liquidación de pagos fraccionados correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva (BOE del 22), cuya última actualización se llevo a cabo por la Orden HAP/258/2015, de 17 de febrero (BOE del 19).

(317) Apartados 1 y 2 del artículo 103 modificados, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y seis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

2. Las devoluciones a que se refiere el artículo 103 de la Ley del Impuesto se realizarán por transferencia bancaria.

3. El Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar las devoluciones a que se refiere el apartado anterior por cheque cruzado o nominativo cuando concurran circunstancias que lo justifiquen.

CAPÍTULO IV

Obligaciones formales

Artículo 104. Obligaciones formales de los contribuyentes.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones.

2. A efectos de esta Ley, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine por el método de estimación directa estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

No obstante, reglamentariamente se podrá exceptuar de esta obligación a los contribuyentes cuya actividad empresarial no tenga carácter mercantil de acuerdo con el Código de Comercio, y a aquellos contribuyentes que determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del método de estimación directa.

3. Asimismo, los contribuyentes de este impuesto estarán obligados a llevar los libros o registros que reglamentariamente se establezcan.

4. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones específicas de información de carácter patrimonial, simultáneas a la presentación de la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre el Patrimonio, destinadas al control de las rentas o de la utilización de determinados bienes y derechos de los contribuyentes.

5. (318) Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, deberán presentar una declaración en la que se indique la composición del patrimonio, las aportaciones recibidas, las disposiciones del patrimonio protegido realizadas durante el periodo impositivo, incluido el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

(318) Apartado 5 del artículo 104 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Artículo 68. Obligaciones formales, contables y registrales.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones, rentas, gastos, ingresos, reducciones y deducciones de cualquier tipo que deban constar en sus declaraciones, a aportarlos juntamente con las declaraciones del Impuesto, cuando así se establezca y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

2. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, estarán obligados a llevar contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, cuando la actividad empresarial realizada no tenga carácter mercantil, de acuerdo con el Código de Comercio, las obligaciones contables se limitarán a la llevanza de los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ventas e ingresos.

b) Libro registro de compras y gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

4. Los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, estarán obligados a la llevanza de los libros señalados en el apartado anterior.

5. Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar los siguientes libros registros:

a) Libro registro de ingresos.

b) Libro registro de gastos.

c) Libro registro de bienes de inversión.

d) Libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

6. (319) Los contribuyentes que desarrollen actividades económicas que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva deberán conservar, numeradas por orden de fechas y agrupadas por trimestres, las facturas emitidas de acuerdo con lo previsto en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y las facturas o justificantes documentales de otro tipo recibidos. Igualmente, deberán conservar los justificantes de los signos, índices o módulos aplicados de conformidad con lo que, en su caso, prevea la Orden Ministerial que los apruebe.

A efectos de lo previsto en la letra d) del artículo 32.2 de este Reglamento, los contribuyentes que realicen las actividades a que se refiere la citada letra d) deberán llevar un libro registro de ventas o ingresos.

(319) Apartado 6 del artículo 68 del Reglamento IRPF modificado, con efectos de 1 de enero de 2014, por el artículo Segundo.Tercero.Dos del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

7. Los contribuyentes acogidos a este método que deduzcan amortizaciones estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

8. Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

9. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para determinar la forma de llevanza de los libros registro a que se refiere este artículo. **(320)**

10. Los contribuyentes que lleven contabilidad de acuerdo a lo previsto en el Código de Comercio, no estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo.

Artículo 105. Obligaciones formales del retenedor, del obligado a practicar ingresos a cuenta y otras obligaciones formales.

1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará una declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda.

Artículo 108. Obligaciones formales del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta.

1. (321) El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público.

No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados en los que concurran las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 2.º del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren los párrafos a) y c) del apartado 1 y el párrafo c) del apartado 2 del artículo 75 del presente Reglamento.

No obstante lo anterior, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Administración del Estado y el procedimiento establecido para su pago así lo permita, se efectuará de forma directa.

El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho, en el período de declaración, rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta.

2. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.

En esta declaración, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) **(322)** Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos,

(320) Véase la Orden de 4 de mayo de 1993, por la que se regula la forma de llevanza y diligenciado de los libros-registros en el IRPF (BOE del 6), modificada por las Órdenes de 4 de mayo de 1995 (BOE del 6) y de 31 de octubre de 1996 (BOE de 7 de noviembre). Véase, también, la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se dictan normas de aplicación del sistema de facturación telemática (BOE del 14) y la Orden PRE/2794/2011, de 5 de octubre, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros, de 19 de agosto de 2011, por el que se determina el marco de ejercicio de las competencias estatales en materia de factura electrónica, se crea el Foro Nacional Multilateral sobre facturación electrónica y se impulsa el Servicio Central de Gestión de la Facturación Electrónica en el ámbito de la Administración General del Estado (BOE del 18).

(321) Apartado 1 del artículo 108 del Reglamento IRPF modificado, con efectos de 1 de enero de 2014, por el artículo Segundo. Tercero.ocho del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

(322) Letra c) del apartado 2 del artículo 108 del Reglamento del IRPF modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintinueve del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de ju-

así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas.

No obstante, respecto de los rendimientos del trabajo exentos previstos en las letras a) y b) del artículo 42.3 de la Ley del Impuesto, únicamente se exigirán datos cuando para la prestación de los servicios se utilicen fórmulas indirectas.

d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículos 18, apartados 2 y 3, 26.2 y disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto.

e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 19.2 y 26.1.a) de la Ley del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales y los de defensa jurídica, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos.

f) Circunstancias personales y familiares e importe de las reducciones que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente.

g) Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones.

h) **(323)** Que el contribuyente le ha comunicado que está destinando cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena, por las que vaya a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto.

i) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado.

j) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores.

3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa **(324)** de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual a que se refiere el apartado anterior.

La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de declaración por este Impuesto.

A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas, residentes o representadas en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores.

4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado, salvo en rendimientos de actividades económicas.

5. (325) Las declaraciones a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos que para cada

lio (BOE del 11).

(323) Letra h) del apartado 2 del artículo 108 modificada, con efectos desde 1 de enero de 2013 el artículo Segundo. Primero.Once del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

(324) Véase la Resolución de 15 de diciembre de 1999, del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban modelos de utilización voluntaria de certificación de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a rendimientos del trabajo, premios y rentas exentas, rendimientos de determinadas actividades económicas e imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen (BOE del 22). Véase, también, la Resolución 1/1998, de 7 de julio, del mismo Departamento, por la que se aprueba el modelo de utilización voluntaria de certificación de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos procedentes del arrendamiento de inmuebles urbanos (BOE del 16).

(325) Los modelos aprobados para cada clase de rentas son:

a) Rendimientos del trabajo y actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta:

- Modelo **111** aprobado por la Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo (BOE del 18). Téngase también en cuenta la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

- Modelo **190** (resumen anual) aprobado por Orden HA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23), modificada por las Ordenes EHA/3061/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30), HAP/2369/2013, de 13 de diciembre (BOE del 18), HAP/2178/2014, de 18 de noviembre (BOE del 24) y HAP/2429/2015, de 10 de noviembre (BOE del 18), HAP/1626/2016, de 6 de octubre (BOE del 11) y HFP/1106/2017, de 16 de noviembre (BOE del 18). Véanse también las Ordenes EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30) y HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE del 21).

b) Rendimientos de capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión o amortización de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos:

- Modelo **124** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

- Modelo **194** (resumen anual) aprobado por Orden de 18 de noviembre de 1999 (BOE del 19 y de 29 de diciembre), modificado por la Orden de 18 de diciembre de 2000 (BOE del 21) y por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18). Véanse también la Ordenes EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30), HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26) y HFP/1822/2016, de 24 de noviembre (BOE del 29), que introduce modificaciones técnicas en los diseños físicos y lógicos del modelo.

c) Rendimientos de capital mobiliario y rentas derivadas de cuentas en toda clase de instituciones financieras:

- Modelo **126** aprobado la Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

- Modelo **196** (resumen anual) aprobado por Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre (BOE del 18), modificado por las Ordenes EHA/3302/2010, de 16 de diciembre (BOE del 22), EHA/3377/2011, de 1 de diciembre (BOE del 12), HAP/2118/2015, de 9 de octubre (BOE del 15) y HFP/1822/2016, de 24 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden EHA/3062/2010 de 22 de noviembre (BOE del 30).

d) Rendimientos de capital mobiliario derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez:

- Modelo **128** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29) y modificado por Orden HAP/2118/2015, de 9 de octubre (BOE del 15). Véase también la Orden de 17 de noviembre de 1999 (BOE del 20), modificada por la HAP/2118/2015,

clase de rentas establezca el Ministro de Economía y Hacienda, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, de los previstos en el apartado 2 anterior, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos así determinados y contenidos en las declaraciones que le afecten.

La declaración e ingreso se efectuarán en la forma y lugar que determine el Ministro de Economía y Hacienda, quien podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos y ampliar el plazo correspondiente a las declaraciones que puedan presentarse por esta vía, atendiendo a razones de carácter técnico, así como modificar la cuantía del Presupuesto anual y la naturaleza de las rentas a que se refiere el párrafo tercero del apartado 1 de este artículo.

6. La declaración e ingreso del pago a cuenta a que se refiere el apartado 3.º del artículo 76.2.d) de este Reglamento se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

2. Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones:

a) Para las entidades prestamistas, en relación con los préstamos hipotecarios concedidos para la adquisición de viviendas.

b) Para las entidades que abonen rendimientos del trabajo o del capital no sometidas a retención.

c) Para las entidades y personas jurídicas que satisfagan premios, aun cuando tengan la consideración de rentas exentas a efectos del impuesto.

d) Para las entidades perceptoras de donativos que den derecho a deducción por este impuesto, en relación con la identidad de los donantes, así como los importes recibidos, cuando éstos hubieran solicitado certificación acreditativa de la donación a efectos de la declaración por este impuesto.

e) (326) Para las entidades a las que se refiere el artículo 68.1 de esta Ley cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación prevista en el mismo.

f) (327) Para las entidades que distribuyan prima de emisión o reduzcan capital con devolución de aportaciones, en relación con las distribuciones realizadas no sometidas a retención.

g) (328) Para las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

h) **(329)** Para las entidades previstas en el penúltimo párrafo del apartado 2 del artículo 99 de esta Ley, en relación con las operaciones que se realicen en España.

---

de 9 de octubre (BOE del 15).

- Modelo **188** (resumen anual) aprobado por Orden de 17 de noviembre de 1999 (BOE del 20), modificado por la Ordenes EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18), HAP/2118/2015, de 9 de octubre (BOE del 15) y HFP/1308/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30). Véanse también las Ordenes EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30), HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE del 21), HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26) y HAP/2118/2015, de 9 de octubre (BOE del 15).

e) Otros rendimientos del capital mobiliario:

- Modelo **123** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29). Véase también la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

- Modelo **193** (resumen anual) aprobado por Orden EHA/3377/2011, de 1 de diciembre (BOE del 12). Véanse también las Ordenes EHA/3062/2010 de 22 de noviembre (BOE del 30), HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE del 21), HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26), HFP/1822/2016, de 24 de noviembre (BOE del 29) y HFP/1308/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30).

- Modelo **193** simplificado en euros aprobado por la Orden de 7 de diciembre de 2000 (BOE del 12), modificado por la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE del 18).

f) Rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos:

- Modelo **115** aprobado por Orden de 20 de noviembre de 2000 (BOE del 28 y de 20 de diciembre), modificada por Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre (BOE del 26) y Orden HAP/258/2015, de 17 de febrero (BOE del 19). Véanse también las Ordenes EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29) y HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

- Modelo **180** aprobado por Orden de 20 de noviembre de 2000 (BOE del 28 y de 20 de diciembre), modificada por Orden HAP/1732/2014, de 24 de septiembre (BOE del 26). Véanse también las Ordenes EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30), HAP/2725/2012, de 19 de diciembre (BOE del 21) y HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

g) Rendimientos o ganancias patrimoniales derivadas de acciones y participaciones en instituciones de inversión colectiva:

- Modelo **117** aprobado por Orden EHA/3435/2007, de 23 de noviembre (BOE del 29) y modificado por Orden HAP/1626/2016, de 6 de octubre (BOE del 11). Véase también la Orden de 22 de febrero de 1999 (BOE del 24); la Orden de 15 de diciembre de 1999 (BOE del 23), modificada por Orden HAP/2369/2013, de 13 de diciembre; la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre (BOE del 23) y la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

- Modelo **187** ((declaración informativa y resumen anual) aprobado por Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre (BOE del 10) y modificado por las Ordenes HFP/1923/2016, de 19 de diciembre (BOE del 21) y HFP/1308/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30). Véase también la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre (BOE del 29).

---

(326) Letra e) del apartado 2 del artículo 105 modificado, con efectos desde 29 de septiembre de 2013, por el artículo 27.Nueve de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28).

(327) Letra f) del apartado 52 del artículo 105 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(328) Letra g) del apartado 2 del artículo 105 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2016, por la disposición final undécima.Dos de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE del 15).

(329) Letra h) del apartado 2 del artículo 105 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2016, por la disposición final undécima.Dos de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (BOE del 15).

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información. (330)

1. Las entidades a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto deberán presentar una declaración informativa sobre las certificaciones expedidas conforme a lo previsto en el número 5.º del citado artículo 68.1 en la que, además de sus datos de identificación, fecha de constitución e importe de los fondos propios, harán constar la siguiente información referida a los adquirentes de las acciones o participaciones:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe de la adquisición.

d) Fecha de adquisición.

e) Porcentaje de participación.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la suscripción de acciones o participaciones en el año inmediato anterior.

2. Las entidades beneficiarias de donativos a las que se refiere el artículo 68.3.b) de la Ley del Impuesto deberán remitir una declaración informativa sobre los donativos recibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a los donantes:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe del donativo.

d) Indicación de si el donativo da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior. **(331)**

3. (...)

4. (...)

5. (332) Las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, deberán presentar una declaración informativa relativa a las operaciones que, conforme a lo dispuesto en el artículo 75.3.h) de este Reglamento, no se hallen sometidas a retención, realizadas a favor de personas físicas, que incluya los siguientes datos:

a) Identificación completa de los socios o partícipes que reciban cualquier importe, bienes o derechos como consecuencia de dichas operaciones, incluyendo su número de identificación fiscal y el porcentaje de participación en la entidad declarante.

b) Identificación completa de las acciones o participaciones afectadas por la reducción o que ostenta el declarado en caso de distribución de prima de emisión, incluyendo su clase, número, valor nominal y, en su caso, código de identificación.

c) Fecha y bienes, derechos o importe recibidos en la operación.

d) Importe de los fondos propios que correspondan a las acciones o participaciones afectadas por la reducción de capital o que ostenta el declarado en caso de distribución de la prima de emisión, correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital o distribución de la prima de emisión y minorado en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la operación, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios.

Adicionalmente, con independencia de la correspondiente declaración informativa que deben presentar las entidades a que se refieren los párrafos anteriores, los sujetos obligados a presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 42 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, que intervengan en las operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, deberán incluir en esta declaración informativa los datos identificativos de las entidades que han llevado a cabo estas operaciones y las fechas en que se han producido las mismas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

6. Los órganos o entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades deberán suministrar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria información mensual y anual de sus afiliados o mutualistas,

(330) Artículo 69 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintidos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(331) Véanse la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo **182** de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas (BOE del 18), modificada por las Ordenes HAP/2201/2014, de 21 de noviembre y HAP/2250/2015, de 23 de octubre. Véanse, también, las Orden esEHA/ 3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30) y HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

(332) Apartado 5 del del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Siete del Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 30).

en el plazo que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en la que podrá exigirse que consten los siguientes datos:

a) Nombre, apellidos, número de identificación fiscal y número de afiliación de los mismos.

b) Régimen de cotización y período de alta.

c) Cotizaciones y cuotas totales devengadas. **(333)**

7 Los datos obrantes en el Registro Civil relativos a nacimientos, adopciones y fallecimientos deberán suministrarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el lugar, forma, plazos y periodicidad que establezca el Ministro de Economía y Administraciones Públicas, quien podrá exigir, a estos efectos, que conste la siguiente información:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona a la que se refiere la información.

b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la madre y, en su caso, del padre en el caso de nacimiento, adopciones y fallecimientos de menores de edad. **(334)**

8. (...)

9. Las guarderías o centros de educación infantil autorizados a que se refiere el artículo 81.2 de la Ley del Impuesto, deberán presentar una declaración informativa sobre los menores y los gastos que den derecho a la aplicación del incremento de la deducción prevista en dicho artículo, en la que, además de sus datos de identificación y los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente, harán constar la siguiente información:

a) Nombre y apellidos del menor y, en su caso, número de identificación fiscal del menor.

b) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los progenitores, tutor o persona que tiene al menor en acogimiento.

c) Número de meses en los que el menor haya estado inscrito en dicha guardería o centro educativo por mes completo.

d) Gastos anuales pagados a la guardería o centro de educación infantil autorizado en relación con el menor.

e) Importes subvencionados correspondientes a los gastos referidos en la letra d) anterior.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

10. Las declaraciones informativas a que se refieren los apartados anteriores se efectuarán en la forma y lugar que establezca el Ministro de Economía y Administraciones Públicas, quien podrá determinar el procedimiento y las condiciones en que proceda su presentación en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

TÍTULO XII

Responsabilidad patrimonial y régimen sancionador

Artículo 106. Responsabilidad patrimonial del contribuyente.

Las deudas tributarias y, en su caso, las sanciones tributarias, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán la misma consideración que las referidas en el artículo 1365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas, contraídas por uno de los cónyuges, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 6 del artículo 84 de esta ley para el caso de tributación conjunta.

Artículo 107. Infracciones y sanciones.

Las infracciones tributarias en este Impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las especialidades previstas en esta Ley. **(335)**

TÍTULO XIII

Orden jurisdiccional

Artículo 108. Orden jurisdiccional.

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los contribuyentes, retenedores y demás obligados tributarios en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere esta Ley. **(336)**

Disposición adicional primera. Derecho de rescate en los contratos de seguro colectivo que instrumentan los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

La renta que se ponga de manifiesto como consecuencia del ejercicio del derecho de rescate de los contratos de seguro colectivo que instrumenten compromisos por pensiones, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, no estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del titular de los recursos económicos que en cada caso corresponda, en los siguientes supuestos:

---

(333) Véase la Orden HAC/96/2003, de 28 de enero, por la que se aprueban los diseños físicos y lógicos, modelo **185**, a los que debe ajustarse la información mensual que los órganos y entidades gestores de la Seguridad Social y Mutualidades están obligadas a suministrar (BOE del 30). Por su parte, la Orden 3580/2003, de 17 de diciembre, aprobó el modelo **156** de declaración informativa anual de las cotizaciones de afiliados y mutualistas (BOE del 23). Téngase en cuenta también la Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre (BOE del 30) y Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (BOE del 26).

(334) Véase la Orden HAC/539/2003, de 10 de marzo, por la que se aprueban los diseños físicos y lógicos, modelo **186**, a los que debe ajustarse la información mensual sobre determinados datos obrantes en el Registro Civil (BOE del 14).

(335) Véanse los artículos 178 y ss. de la Ley General Tributaria.

(336) Véanse los artículos 213 y ss. de la Ley General Tributaria.

a) Para la integración total o parcial de los compromisos instrumentados en la póliza en otro contrato de seguro que cumpla los requisitos de la citada disposición adicional primera.

b) Para la integración en otro contrato de seguro colectivo, de los derechos que correspondan al trabajador según el contrato de seguro original en el caso de cese de la relación laboral.

Los supuestos establecidos en los párrafos a) y b) anteriores no alterarán la naturaleza de las primas respecto de su imputación fiscal por parte de la empresa, ni el cómputo de la antigüedad de las primas satisfechas en el contrato de seguro original. No obstante, en el supuesto establecido en el párrafo b) anterior, si las primas no fueron imputadas, la empresa podrá deducir las mismas con ocasión de esta movilización.

Tampoco quedará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta que se ponga de manifiesto como consecuencia de la participación en beneficios de los contratos de seguro que instrumenten compromisos por pensiones de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones cuando dicha participación en beneficios se destine al aumento de las prestaciones aseguradas en dichos contratos.

Disposición adicional segunda. Retribuciones en especie.

No tendrán la consideración de retribuciones en especie los préstamos con tipo de interés inferior al legal del dinero concertados con anterioridad al 1 de enero de 1992 y cuyo principal hubiese sido puesto a disposición del prestatario también con anterioridad a dicha fecha.

Disposición adicional tercera. Planes individuales de ahorro sistemático.

Los planes individuales de ahorro sistemático se configuran como contratos celebrados con entidades aseguradoras para constituir con los recursos aportados una renta vitalicia asegurada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los recursos aportados se instrumentarán a través de seguros individuales de vida en los que el contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente.

b) La renta vitalicia se constituirá con los derechos económicos procedentes de dichos seguros de vida. En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión o periodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento una vez constituida la renta vitalicia.

c) El límite máximo anual satisfecho en concepto de primas a este tipo de contratos será de 8.000 euros, y será independiente de los límites de aportaciones de sistemas de previsión social. Asimismo, el importe total de las primas acumuladas en estos contratos no podrá superar la cuantía total de 240.000 euros por contribuyente.

d) En el supuesto de disposición, total o parcial, por el contribuyente antes de la constitución de la renta vitalicia de los derechos económicos acumulados se tributará conforme a lo previsto en esta Ley en proporción a la disposición realizada. A estos efectos, se considerará que la cantidad recuperada corresponda a las primas satisfechas en primer lugar, incluida su correspondiente rentabilidad.

En el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el período impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley.

e) Los seguros de vida aptos para esta fórmula contractual no serán los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible del Impuesto.

f) En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un plan de ahorro individual sistemático y sus siglas quedan reservadas a los contratos que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

g) **(337)** La primera prima satisfecha deberá tener una antigüedad superior a cinco años en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

h) La renta vitalicia que se perciba tributará de conformidad con lo dispuesto en el número 2.º del artículo 25.3 a) de esta Ley.

Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización de los derechos económicos.

Disposición adicional quinta. Planes Individuales de Ahorro Sistemático.

Los tomadores de los planes individuales de ahorro sistemático podrán, mediante decisión unilateral, movilizar su provisión matemática a otro plan individual de ahorro sistemático del que sean tomadores. La movilización total o parcial de un plan de ahorro sistemático a otro seguirá, en cuanto le sea de aplicación, el procedimiento dispuesto en el apartado 3 del artículo 49 y disposición transitoria octava de este Reglamento relativo a los planes de previsión asegurados.

Con periodicidad anual las entidades aseguradoras deberán comunicar a los tomadores de planes individuales de ahorro sistemático el valor de los derechos de los que son titulares y trimestralmente poner a disposición de los mismos dicha información.

(337) Letra g) de la disposición adicional tercera modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Sesenta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Disposición adicional novena. Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas.(338)

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria decimoctava. Mecanismos de reversión, períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro sobre contratos de rentas vitalicias aseguradas anteriores a 1 de abril de 2019. (339)

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional cuarta. Rentas forestales.

No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años.

Disposición adicional quinta. Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas.

1. No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las rentas positivas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

a) La percepción de las siguientes ayudas de la política agraria comunitaria:

1.º Abandono definitivo del cultivo del viñedo.

2.º Prima al arranque de plantaciones de manzanos.

3.º Prima al arranque de plataneras.

4.º Abandono definitivo de la producción lechera.

5.º Abandono definitivo del cultivo de peras, melocotones y nectarinas.

6.º Arranque de plantaciones de peras, melocotones y nectarinas.

7ª Abandono definitivo del cultivo de la remolacha azucarera y de la caña de azúcar.

b) La percepción de las siguientes ayudas de la política pesquera comunitaria: paralización definitiva de la actividad pesquera de un buque y por su transmisión para la constitución de sociedades mixtas en terceros países, así como por el abandono definitivo de la actividad pesquera.

c) La percepción de ayudas públicas que tengan por objeto reparar la destrucción, por incendio, inundación o hundimiento de elementos patrimoniales. **(340)**

d) La percepción de las ayudas al abandono de la actividad de transporte por carretera satisfechas por el Ministerio de Fomento a transportistas que cumplan los requisitos establecidos en la normativa reguladora de la concesión de dichas ayudas.

e) La percepción de indemnizaciones públicas, a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera, en el marco de actuaciones destinadas a la erradicación de epidemias o enfermedades. Esta disposición sólo afectará a los animales destinados a la reproducción.

2. Para calcular la renta que no se integrará en la base imponible se tendrá en cuenta tanto el importe de las ayudas percibidas como las pérdidas patrimoniales que, en su caso, se produzcan en los elementos patrimoniales. Cuando el importe de estas ayudas sea inferior al de las pérdidas producidas en los citados elementos, podrá integrarse en la base imponible la diferencia negativa. Cuando no existan pérdidas, sólo se excluirá de gravamen el importe de las ayudas.

3. Las ayudas públicas, distintas de las previstas en el apartado 1 anterior, percibidas para la reparación de los daños sufridos en elementos patrimoniales por incendio, inundación, hundimiento u otras causas naturales, se integrarán en la base imponible en la parte en que excedan del coste de reparación de los mismos. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.

No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por idénticas causas de la vivienda habitual del contribuyente o del local en el que el titular de la actividad económica ejerciera la misma. **(341)**

4. (342) No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital.

Disposición adicional sexta. Beneficios fiscales especiales aplicables en actividades agrarias.

Los agricultores jóvenes o asalariados agrarios que determinen el rendimiento neto de su actividad mediante el régimen de estimación objetiva, podrán reducir el correspondiente a su actividad agraria en un 25 por ciento durante los períodos impositivos cerrados durante los

(338) Disposición adicional novena añadida, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Catorce del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

(339) Disposición transitoria decimoctava añadida, con efectos desde 23 de diciembre de 2018, por el artículo único.Quince del Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de deducciones en la cuota diferencial por circunstancias familiares, obligación de declarar, pagos a cuenta, rentas vitalicias aseguradas y obligaciones registrales (BOE del 22).

(340) Véase la disposición adicional vigésima cuarta de esta Ley.

(341) Véase nota anterior.

(342) Apartado 4 de la disposición adicional quinta añadido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Dos del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11).

cinco años siguientes a su primera instalación como titulares de una explotación prioritaria, realizada al amparo de lo previsto en el capítulo IV del título I de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias, siempre que acrediten la realización de un plan de mejora de la explotación.

El rendimiento neto a que se refiere el párrafo anterior será el resultante exclusivamente de la aplicación de las normas que regulan el régimen de estimación objetiva.

Esta reducción se tendrá en cuenta a efectos de determinar la cuantía de los pagos fraccionados que deban efectuarse.

Disposición adicional séptima. Tributación de determinadas rentas obtenidas por contribuyentes que desarrollen la actividad de transporte por autotaxi. (343)

El rendimiento obtenido por los sujetos pasivos de alta en el epígrafe 721.2 de la sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por la transmisión de activos fijos inmateriales en los casos de fallecimiento, incapacidad permanente, jubilación, cese de actividad por reestructuración del sector y transmisión a familiares hasta el segundo grado, quedará incluido en el rendimiento neto resultante de la aplicación de la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Reglamentariamente se desarrollará la aplicación de este precepto.

1. Los contribuyentes que ejerzan la actividad de transporte por autotaxis, clasificada en el epígrafe 721.2 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, que determinen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva, reducirán, conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de esta disposición adicional, las ganancias patrimoniales que se les produzcan como consecuencia de la transmisión de activos fijos intangibles, cuando esta transmisión esté motivada por incapacidad permanente, jubilación o cese de actividad por reestructuración del sector.

Asimismo, lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable cuando, por causas distintas a las señaladas en el mismo, se transmitan los activos intangibles a familiares hasta el segundo grado.

2. Las ganancias patrimoniales a que se refiere el apartado 1 anterior se reducirán de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Se distinguirá la parte de la ganancia que se haya generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuyente.

(343) Disposición adicional séptima modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Setenta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

2.ª La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 1 de enero de 2015 se reducirá aplicando los porcentajes que figuran en la siguiente tabla, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición hasta 31 de diciembre de 2014.

Tiempo transcurrido desde la adquisición del activo fijo inmaterial	Porcentaje aplicable
Más de doce años	100 por ciento
Más de once años	87 por ciento
Más de diez años	74 por ciento
Más de nueve años	61 por ciento
Más de ocho años	54 por ciento
Más de siete años	47 por ciento
Más de seis años	40 por ciento
Más de cinco años	33 por ciento
Más de cuatro años	26 por ciento
Más de tres años	19 por ciento
Más de dos años	12 por ciento
Más de uno año	8 por ciento
Hasta un año	4 por ciento

Disposición adicional octava. Transmisiones de valores o participaciones no admitidas a negociación con posterioridad a una reducción de capital.

Cuando con anterioridad a la transmisión de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles, se hubiera producido una reducción del capital instrumentada mediante una disminución del valor nominal que no afecte por igual a todos los valores o participaciones en circulación del contribuyente, se aplicarán las reglas previstas en la sección 4.ª del Capítulo II del Título III de esta Ley, con las siguientes especialidades:

1.º Se considerará como valor de transmisión el que correspondería en función del valor nominal que resulte de la aplicación de lo previsto en el artículo 33.3.a) de esta Ley.

2.º En el caso de que el contribuyente no hubiera transmitido la totalidad de sus valores o participaciones, la diferencia positiva entre el valor de transmisión correspondiente al valor nominal de los valores o participaciones efectivamente transmitidos y el valor de transmisión, a que se refiere el párrafo anterior, se minorará del valor de adquisición de los restantes valores o participaciones homogéneos, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar tributará como ganancia patrimonial.

Disposición adicional novena. Mutualidades de trabajadores por cuenta ajena.

Podrán reducir la base imponible general, en los términos previstos en los artículos 51 y 52 de esta Ley, las cantidades abonadas en virtud de contratos de seguro, concertados con las mutualidades de previsión social que tengan establecidas los correspondientes Colegios Profesionales, por los mutualistas colegiados que sean trabajadores por cuenta ajena, por sus cónyuges y familiares consanguíneos en primer grado, así como por los trabajadores de las citadas mutualidades, siempre y cuando exista un acuerdo de los órganos correspondientes de la mutualidad que sólo permita cobrar las

prestaciones cuando concurran las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Disposición adicional décima. Sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad.

Cuando se realicen aportaciones a planes de pensiones a favor de personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100, psíquica igual o superior al 33 por 100, así como de personas que tengan una incapacidad declarada judicialmente con independencia de su grado, a los mismos les resultará aplicable el régimen financiero de los planes de pensiones, regulado en el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones con las siguientes especialidades:

1. Podrán efectuar aportaciones al plan de pensiones tanto la persona con discapacidad partícipe como las personas que tengan con el mismo una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.

En estos últimos supuestos, las personas con discapacidad habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable para cualquier contingencia.

No obstante, la contingencia de muerte de la persona con discapacidad podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado aportaciones al plan de pensiones de la persona con discapacidad en proporción a la aportación de éstos.

2. Como límite máximo de las aportaciones, a efectos de lo previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, se aplicarán las siguientes cuantías:

a) Las aportaciones anuales máximas realizadas por las personas con discapacidad partícipes no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

b) Las aportaciones anuales máximas realizadas por cada partícipe a favor de personas con discapacidad ligadas por relación de parentesco no podrán rebasar la cantidad de 10.000 euros. Ello sin perjuicio de las aportaciones que pueda realizar a su propio plan de pensiones, de acuerdo con el límite previsto en el artículo 5.3 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

c) Las aportaciones anuales máximas a planes de pensiones realizadas a favor de una persona con discapacidad, incluyendo sus propias aportaciones, no podrán rebasar la cantidad de 24.250 euros.

La inobservancia de estos límites de aportación será objeto de la sanción prevista en el artículo 36.4 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. A estos efectos, cuando concurran varias aportaciones a favor de la persona con discapacidad, se entenderá que el límite de 24.250 euros se cubre, primero, con las aportaciones de la propia persona con discapacidad, y cuando éstas no superen dicho límite con las restantes aportaciones en proporción a su cuantía.

La aceptación de aportaciones a un plan de pensiones, a nombre de un mismo beneficiario con discapacidad, por encima del límite de 24.250 euros anuales, tendrá la consideración de infracción muy grave, en los términos previstos en el artículo 35.3.n) del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

3. A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

4. Reglamentariamente podrán establecerse especificaciones en relación con las contingencias por las que pueden satisfacerse las prestaciones, a las que se refiere el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

5. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en el plan de pensiones por parte de las personas con discapacidad, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

6. El régimen regulado en esta disposición adicional será de aplicación a las aportaciones y prestaciones realizadas o percibidas de mutualidades de previsión social, de planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros que cubran exclusivamente el riesgo de dependencia severa o de gran dependencia conforme a lo dispuesto en la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia a favor de personas con discapacidad que cumplan los requisitos previstos en los anteriores apartados y los que se establezcan reglamentariamente. Los límites establecidos serán conjuntos para todos los sistemas de previsión social previstos en esta disposición.

Disposición adicional undécima. Mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Uno. Los deportistas profesionales y de alto nivel podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social a prima fija de deportistas profesionales, con las siguientes especialidades:

1. Ámbito subjetivo. Se considerarán deportistas profesionales los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales. Se considerarán deportistas de alto nivel los incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1467/1997, de 19 de septiembre, sobre deportistas de alto nivel. **(344)**

La condición de mutualista y asegurado recaerá, en todo caso, en el deportista profesional o de alto nivel.

2. Aportaciones. No podrán rebasar las aportaciones anuales la cantidad máxima que se establezca para los sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, incluyendo las que hubiesen sido imputadas por los promotores en concepto de rendimientos del trabajo cuando se efectúen estas últimas de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

(344) Dicha referencia normativa debe entenderse realizada al Real Decreto 971/2007, de 13 de julio, sobre deportistas de alto nivel y alto rendimiento (BOE del 25).

No se admitirán aportaciones una vez que finalice la vida laboral como deportista profesional o se produzca la pérdida de la condición de deportista de alto nivel en los términos y condiciones que se establezcan reglamentariamente.

3. Contingencias. Las contingencias que pueden ser objeto de cobertura son las previstas para los planes de pensiones en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

4. Disposición de derechos consolidados. Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos en el artículo 8.8 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y, adicionalmente, una vez transcurrido un año desde que finalice la vida laboral de los deportistas profesionales o desde que se pierda la condición de deportistas de alto nivel.

5. Régimen fiscal:

a) Las aportaciones, directas o imputadas, que cumplan los requisitos anteriores podrán ser objeto de reducción en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el límite de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio y hasta un importe máximo de 24.250 euros.

b) Las aportaciones que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma o por aplicación del límite establecido en la letra a) podrán reducirse en los cinco ejercicios siguientes.

Esta regla no resultará de aplicación a las aportaciones que excedan del límite máximo previsto en el número 2 de este apartado uno.

c) La disposición de los derechos consolidados en supuestos distintos a los mencionados en el apartado 4 anterior determinará la obligación para el contribuyente de reponer en la base imponible las reducciones indebidamente realizadas, con la práctica de las autoliquidaciones complementarias, que incluirán los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones realizadas, incluyendo, en su caso, las contribuciones imputadas por el promotor, tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.

d) Las prestaciones percibidas, así como la percepción de los derechos consolidados en los supuestos previstos en el apartado 4 anterior, tributarán en su integridad como rendimientos del trabajo.

e) A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Dos. Con independencia del régimen previsto en el apartado anterior, los deportistas profesionales y de alto nivel, aunque hayan finalizado su vida laboral como tales o hayan perdido esta condición, podrán realizar aportaciones a la mutualidad de previsión social de deportistas profesionales.

Tales aportaciones podrán ser objeto de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas en el artículo 8.6 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Los derechos consolidados de los mutualistas sólo podrán hacerse efectivos en los supuestos previstos, para los planes de pensiones, por el artículo 8.8 del texto refundido de la ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Como límite máximo conjunto de reducción de estas aportaciones se aplicará el que establece el artículo 51.6 de esta ley.

A los efectos de la percepción de las prestaciones se aplicará lo dispuesto en los apartados 8 y 9 del artículo 51 de esta Ley.

Disposición adicional duodécima. Porcentaje de compensación entre rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base imponible del ahorro en 2015, 2016 y 2017.

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional decimotercera. Obligaciones de información. (345)

1. (346) Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, a las sociedades de inversión, a las entidades comercializadoras en territorio español de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en España o en el extranjero, y al representante designado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55.7 y la disposición adicional segunda de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva, que actúe en nombre de la gestora que opere en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones sobre acciones o participaciones de dichas instituciones, incluida la información de que dispongan relativa al resultado de las operaciones de compra y venta de aquellas.

2. Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre Sociedades deberán suministrar información, en los términos que reglamentariamente se establezcan, en relación con las operaciones, situaciones, cobros y pagos que efectúen o se deriven de la tenencia de valores o bienes relacionados, directa o indirectamente, con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

3. (347) Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información en los siguientes supuestos:

---

(345) Véanse el artículo 105 de la presente Ley y el del Reglamento del IRPF.

(346) Apartado 1 de la disposición adicional decimotercera modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2014, por el artículo 3.Segundo.Tres de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del 30).

(347) Letra b) modificada y letras e) y f) añadidas en el apartado 3 de la disposición adicional decimotercera, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Setenta y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

a) A las entidades aseguradoras, respecto de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia que comercialicen, a que se refiere el artículo 51 de esta ley.

b) A las entidades financieras, respecto de los planes individuales de ahorro sistemático que comercialicen a que se refiere la disposición adicional tercera de esta Ley, o de las rentas vitalicias aseguradas previstas en el artículo 38.3 de esta Ley.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información (348)

(...)

8. Las entidades aseguradoras que comercialicen planes individuales de ahorro sistemático a los que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley del Impuesto deberán presentar, en los treinta primeros días naturales del mes de enero del año inmediato siguiente, una declaración informativa en la que se harán constar los datos siguientes:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal de los tomadores.

b) Importe total de las primas satisfechas por los tomadores, indicando la fecha del pago de la primera prima.

c) En caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos, el importe de la renta exenta comunicada en el momento de la constitución de la renta vitalicia.

d) En caso de transformación de un contrato de seguro de vida en un plan individual de ahorro sistemático conforme a la disposición transitoria decimocuarta de la Ley del Impuesto, los datos previstos en las letras a) y b) anteriores y la manifestación de que se cumple el requisito del límite anual máximo satisfecho en concepto de primas establecido en dicha disposición.

No obstante, en el caso de que la declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador, el plazo de presentación finalizará el día 20 de febrero del año inmediato siguiente.

c) A la Seguridad Social y las mutualidades, respecto de las cotizaciones y cuotas devengadas en relación con sus afiliados o mutualistas.

d) Al Registro Civil, respecto de los datos de nacimientos, adopciones y fallecimientos.

e) Las entidades que comercialicen los contratos regulados en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley.

(348) Artículo 69 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintidos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

(...)

3. (349) Las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen Planes de Ahorro a Largo Plazo deberán remitir una declaración informativa en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a quienes hayan sido titulares del Plan de Ahorro a Largo Plazo durante el ejercicio:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.

b) Identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo del que sea titular.

c) Fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo. En caso de haberse movilizado los recursos del Plan, se tomará la fecha original.

d) Aportaciones realizadas al Plan de Ahorro a Largo Plazo en el ejercicio, incluyendo en su caso las anteriores a la movilización del Plan.

e) Rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos en el ejercicio.

f) En caso de extinción del Plan de Ahorro a Largo Plazo, se hará constar la fecha de extinción, la totalidad de los rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos desde la apertura del Plan, y la base del pago a cuenta que, en su caso, deba realizarse.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de febrero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

f) A las Comunidades Autónomas y al Instituto de Mayores y Servicios Sociales, respecto de las personas que cumplan la condición de familia numerosa y de los datos de grado de discapacidad de las personas con discapacidad.

4. Los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, vendrán obligadas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, a suministrar a la Administración tributaria la identificación de la totalidad de las cuentas abiertas en dichas entidades o puestas por ellas a disposición de terceros, con independencia de la modalidad o denominación que adopten, incluso cuando no se hubiese procedido a la práctica de retenciones o ingresos a cuenta. Este suministro comprenderá la identificación de los titulares, autorizados o cualquier beneficiario de dichas cuentas.

5. Las personas que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, intervengan en la formalización de las aportaciones a los patrimonios protegidos, deberán presentar una declaración sobre las citadas aportaciones en los términos que reglamentariamente se establezcan. La declaración se efectuará en el lugar, forma y plazo que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

(349) Véase nota anterior.

Disposición adicional decimocuarta. Captación de datos.

El Ministro de Economía y Hacienda, previo informe de la Agencia Española de Protección de Datos en lo que resulte procedente, propondrá al Gobierno las medidas precisas para asegurar la captación de datos obrantes en cualquier clase de registro público o registro de las Administraciones públicas, que sean precisos para la gestión y el control del Impuesto.

Disposición adicional decimoquinta. Disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

No tendrán la consideración de renta las cantidades percibidas como consecuencia de las disposiciones que se hagan de la vivienda habitual por parte de las personas mayores de 65 años, así como de las personas que se encuentren en situación de dependencia severa o de gran dependencia a que se refiere el artículo 24 de la Ley de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia, siempre que se lleven a cabo de conformidad con la regulación financiera relativa a los actos de disposición de bienes que conforman el patrimonio personal para asistir las necesidades económicas de la vejez y de la dependencia.

Disposición adicional decimosexta. Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social. (350)

El importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51, de la disposición adicional novena y del apartado dos de la disposición adicional undécima de esta Ley será de 8.000 euros anuales.

Además, para seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones, se establece un límite adicional de 5.000 euros anuales.

Disposición adicional decimoséptima. Remisiones normativas.

Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, y al texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta Ley.

(350) Disposición adicional decimosexta modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Setenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Disposición adicional decimoctava. Aportaciones a patrimonios protegidos.

Las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, regulado en la Ley de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, tendrán el siguiente tratamiento fiscal para la persona con discapacidad:

a) Cuando los aportantes sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo hasta el importe de 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto.

Asimismo, y con independencia de los límites indicados en el párrafo anterior, cuando los aportantes sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo siempre que hayan sido gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades con el límite de 10.000 euros anuales.

A estos rendimientos les resultará de aplicación la exención prevista en la letra w) del artículo 7 de esta Ley.

Cuando las aportaciones se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a favor de los patrimonios protegidos de los parientes, cónyuges o personas a cargo de los empleados del aportante, únicamente tendrán la consideración de rendimiento del trabajo para el titular del patrimonio protegido.

Los rendimientos a que se refiere este párrafo a) no estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta.

b) En el caso de aportaciones no dinerarias, la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido se subrogará en la posición del aportante respecto de la fecha y el valor de adquisición de los bienes y derechos aportados, pero sin que, a efectos de ulteriores transmisiones, le resulte de aplicación lo previsto en la disposición transitoria novena de esta Ley.

A la parte de la aportación no dineraria sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se aplicará, a efectos de calcular el valor y la fecha de adquisición, lo establecido en el artículo 36 de esta Ley.

c) No estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones la parte de las aportaciones que tenga para el perceptor la consideración de rendimientos del trabajo.

Disposición adicional decimonovena. Exención de las ayudas e indemnizaciones por privación de libertad como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía. (351)

1. Las personas que hubieran percibido desde el 1 de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2005 las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados

(351) Véase la Orden EHA/2966/2007, de 11 de octubre, por la que se establecen las condiciones y el procedimiento de reconocimiento de ayudas para compensar la carga tributaria de las indemnizaciones percibidas del Estado o de las Comunidades Autónomas, por privación de libertad derivadas de la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía (BOE del 13).

en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía, podrán solicitar, en la forma y plazo que se determinen, el abono de una ayuda cuantificada en el 15 por ciento de las cantidades que, por tal concepto, hubieran consignado en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de dichos períodos impositivos.

Si las personas a que se refiere el párrafo anterior hubieran fallecido, el derecho a la ayuda corresponderá a sus herederos quienes podrán solicitarla.

Por Orden del Ministro de Economía y Hacienda se determinará el procedimiento, las condiciones para su obtención y el órgano competente para el reconocimiento y abono de esta ayuda.

2. Las ayudas percibidas en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 anterior estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Las indemnizaciones previstas en la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas para compensar la privación de libertad en establecimientos penitenciarios como consecuencia de los supuestos contemplados en la Ley 46/1977, de 15 de octubre, de Amnistía imputables al período impositivo 2006, estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas en dicho período impositivo.

Disposición adicional vigésima. Rentas exentas con progresividad. (352)

Tienen la consideración de rentas exentas con progresividad aquellas rentas que, sin someterse a tributación, deben tenerse en cuenta a efectos de calcular el tipo de gravamen aplicable a las restantes rentas del período impositivo.

Las rentas exentas con progresividad se añadirán a la base liquidable general o del ahorro, según corresponda a la naturaleza de las rentas, al objeto de calcular el tipo medio de gravamen que corresponda para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica.

El tipo medio de gravamen así calculado se aplicará sobre la base liquidable general o del ahorro, sin incluir las rentas exentas con progresividad

Disposición adicional vigésima primera. Pérdidas patrimoniales por créditos vencidos y no cobrados. (353)

A efectos de la aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en la letra k) del artículo 14.2 de esta Ley, la circunstancia prevista en el número 3.º de la citada letra k) únicamente se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir de 1 de enero de 2015.

Disposición adicional vigésima segunda. Movilización de los derechos económicos entre los distintos sistemas de previsión social.

Los distintos sistemas de previsión social a que se refieren los artículos 51 y 53 de esta Ley, podrán realizar movilizaciones de derechos económicos entre ellos.

Reglamentariamente se establecerán las condiciones bajo las cuales podrán efectuarse movilizaciones, sin consecuencias tributarias, de los derechos económicos entre estos sistemas de previsión social, atendiendo a la homogeneidad de su tratamiento fiscal y a las características jurídicas, técnicas y financieras de los mismos.

Disposición adicional vigésima tercera. Consideración de vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones. (354)

A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha.

Artículo 41 bis. Concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones. (355)

1. A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de la Ley del Impuesto se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados

(352) La disposición adicional vigésima ha sido añadida, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Setenta y cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(353) La disposición adicional vigésima primera ha sido modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Setenta y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(354) Disposición adicional vigésima tercera modificada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 1.Ocho de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

(355) Artículo 41 bis del Reglamento IRPF añadido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo Segundo. Primero.Tres del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el apartado anterior se computará desde esta última fecha.

3. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4.b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Disposición adicional vigésima cuarta. Retenciones sobre rendimientos del trabajo correspondientes a enero de 2015.

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional vigésima quinta. Gastos e inversiones para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional vigésima sexta. Planes de Ahorro a Largo Plazo. (356)

1. Los Planes de Ahorro a Largo Plazo se configuran como contratos celebrados entre el contribuyente y una entidad aseguradora o de crédito que cumplan los siguientes requisitos:

a) Los recursos aportados al Plan de Ahorro a Largo Plazo deben instrumentarse, bien a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida a que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional, denominados Seguros Individuales de Vida a Largo Plazo, o bien a través de depósitos y contratos financieros a que se refiere el apartado 3 de esta disposición adicional integrados en una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo.

Un contribuyente sólo podrá ser titular de forma simultánea de un Plan de Ahorro a Largo Plazo.

b) La apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo se producirá en el momento en que se satisfaga la primera prima, o se realice la primera aportación a la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, según proceda, y su extinción, en el momento en que el contribuyente efectúe cualquier disposición o incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) de este apartado.

A estos efectos, en el caso de Seguros Individuales de Ahorro a Largo Plazo, no se considera que se efectúan disposiciones cuando llegado su vencimiento, la entidad aseguradora destine, por orden del contribuyente, el importe íntegro de la prestación a un nuevo Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo contratado por el contribuyente con la misma entidad. En estos casos, la aportación de la prestación al nuevo seguro no computará a efectos del límite de 5.000 euros señalado en la letra c) de este apartado, y para el cómputo del plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley se tomará como referencia la primera prima satisfecha al primer seguro por el que se instrumentó las aportaciones al Plan.

c) Las aportaciones al Plan de Ahorro a Largo Plazo no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ninguno de los ejercicios de vigencia del Plan.

d) La disposición por el contribuyente del capital resultante del Plan únicamente podrá producirse en forma de capital, por el importe total del mismo, no siendo posible que el contribuyente realice disposiciones parciales.

e) La entidad aseguradora o, en su caso, la entidad de crédito, deberá garantizar al contribuyente la percepción al vencimiento del seguro individual de vida o al vencimiento de cada depósito o contrato financiero de, al menos, un capital equivalente al 85 por ciento de la suma de las primas satisfechas o de las aportaciones efectuadas al depósito o al contrato financiero.

No obstante lo anterior, si la citada garantía fuera inferior al 100 por ciento, el producto financiero contratado deberá tener un vencimiento de al menos un año.

2. El Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo (SIALP) se configura como un seguro individual de vida distinto de los previstos en el artículo 51 de esta Ley, que no cubra contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, en el que el propio contribuyente sea el contratante, asegurado y beneficiario salvo en caso de fallecimiento.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (SIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley.

3. La Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo se configura como un contrato de depósito de dinero celebrado por el contribuyente con una entidad de crédito, con cargo a la cual se podrán constituir uno o varios depósitos de dinero, así como contratos financieros de los definidos en el último párrafo del apartado 1 del artículo segundo de la Orden EHA/3537/2005, de 10 de noviembre, por la que se desarrolla el artículo 27.4 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores

(356) Disposición adicional vigésima sexta modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Setenta y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(357), en cuyas condiciones se prevea que tanto la aportación como la liquidación al vencimiento se efectuará en todo caso exclusivamente en dinero. Dichos depósitos y contratos financieros deberán contratarse por el contribuyente con la misma entidad de crédito en la que se haya abierto la Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo. Los rendimientos se integrarán obligatoriamente en la Cuenta Individual y no se computarán a efectos del límite previsto en la letra c) del apartado 1 anterior.

La Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo deberá estar identificada singularmente y separada de otras formas de imposición. Asimismo, los depósitos y contratos financieros integrados en la Cuenta deberán contener en su identificación la referencia a esta última.

En el condicionado del contrato se hará constar de forma expresa y destacada que se trata de una Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo y sus siglas (CIALP) quedan reservadas a los contratos celebrados a partir del 1 de enero de 2015 que cumplan los requisitos previstos en esta Ley e integrarán depósitos y contratos financieros contratados a partir de dicha fecha.

4. Las entidades contratantes deberán informar, en particular, en los contratos, de forma expresa y destacada, del importe y la fecha a la que se refiere la garantía de la letra e) del apartado 1 de esta disposición adicional, así como de las condiciones financieras en que antes del vencimiento del seguro individual de vida, del depósito o del contrato financiero, se podrá disponer del capital resultante o realizar nuevas aportaciones.

Asimismo, las entidades contratantes deberán advertir en los contratos, de forma expresa y destacada, que los contribuyentes sólo pueden ser titulares de un único Plan de Ahorro a Largo Plazo de forma simultánea, que no pueden aportar más de 5.000 euros al año al mismo, ni disponer parcialmente del capital que vaya constituyéndose, así como de los efectos fiscales derivados de efectuar disposiciones con anterioridad o posterioridad al transcurso de los cinco años desde la primera aportación.

5. Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización íntegra de los derechos económicos de seguros individuales de ahorro a largo plazo y de los fondos constituidos en cuentas individuales de ahorro a largo plazo, sin que ello implique la disposición de los recursos a los efectos previstos en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley.

Disposición adicional octava. Movilización entre Planes de Ahorro a Largo Plazo. (358)

Conforme al apartado 5 de la disposición adicional vigesimosexta de la Ley del Impuesto, el titular de un Plan de Ahorro a Largo Plazo podrá movilizar íntegramente los derechos económicos del seguro individual de ahorro a largo plazo y los fondos constituidos en la cuenta individual de ahorro a largo plazo a otro Plan de Ahorro a Largo Plazo del que será titular, sin que ello implique la disposición de los recursos, a los efectos previstos en la letra ñ) del artículo 7 o en la letra b) del apartado 1 de la citada disposición adicional, en las siguientes condiciones:

No será posible la movilización en aquellos casos en los que sobre los derechos económicos o sobre los fondos recaiga algún embargo, carga, pignoración o limitación de disposición legal o contractual.

Para efectuar la movilización, el titular del Plan de Ahorro a Largo Plazo deberá dirigirse a la entidad aseguradora o de crédito de destino acompañando a su solicitud la identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad de origen. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad de origen para que esta ordene el traspaso, e incluirá una autorización del titular del Plan de Ahorro a Largo Plazo a la entidad de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad de origen la movilización, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo. En concreto, la entidad de origen deberá comunicar la fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo, las cantidades aportadas en el año en curso y, por separado, el importe total de los rendimientos de capital mobiliario positivos y negativos que se hayan producido desde la apertura, incluidos los que pudieran producirse con ocasión de la movilización.

La entidad de destino deberá advertir al contribuyente, de forma expresa y destacada, que dependiendo de las condiciones específicas del contrato de seguro, de depósito o financiero en que se haya configurado el correspondiente Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo o Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, el importe de la movilización puede resultar inferior al importe garantizado por la entidad de origen.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad de destino.

En el plazo máximo de cinco días hábiles desde que la entidad de destino disponga de la totalidad de la documentación necesaria, ésta deberá, además de comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para dicha movilización, comunicar la solicitud a la entidad de origen, con indicación, al menos, del Plan de Ahorro a Largo Plazo de destino, entidad de destino y datos de la cuenta a la que debe efectuarse la transferencia.

En un plazo máximo de diez días hábiles a contar desde la recepción por parte de la entidad de origen de la solicitud con la documentación correspondiente, esta entidad deberá ordenar la transferencia bancaria y remitir a la entidad de destino toda la información financiera y fiscal necesaria para el traspaso.

(357) De acuerdo con la disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24), las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.

(358) Disposición adicional octava del Reglamento del IRPF añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y siete del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

No se podrán aplicar penalizaciones, gastos o descuentos al importe de esta movilización que se generen como consecuencia del propio traspaso de fondos. A estos efectos, tratándose de un Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo, los derechos económicos se valorarán por el importe de la provisión matemática o por el valor de mercado de los activos asignados.

En los procedimientos de movilizaciones a que se refiere esta disposición adicional se autoriza que la transmisión de la solicitud de traspaso, la transferencia de efectivo y la transmisión de la información entre las entidades intervinientes, puedan realizarse a través del Sistema Nacional de Compensación Electrónica, mediante las operaciones que, para estos supuestos, se habiliten en dicho Sistema.

6. En caso de que con anterioridad a la finalización del plazo previsto en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley se produzca cualquier disposición del capital resultante o se incumpla el límite de aportaciones previsto en la letra c) del apartado 1 de esta disposición, la entidad deberá practicar una retención o pago a cuenta del 19 por ciento sobre los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos desde la apertura del Plan, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del mismo.

7. Los rendimientos del capital mobiliario negativos que, en su caso, se obtengan durante la vigencia del Plan de Ahorro a Largo Plazo, incluidos los que pudieran obtenerse con motivo de la extinción del Plan, se imputarán al período impositivo en que se produzca dicha extinción y únicamente en la parte del importe total de dichos rendimientos negativos que exceda de la suma de los rendimientos del mismo Plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

Artículo 69. Otras obligaciones formales de información.

(...)

3. (359) Las entidades aseguradoras o de crédito que comercialicen Planes de Ahorro a Largo Plazo deberán remitir una declaración informativa en la que, además de sus datos de identificación, harán constar la siguiente información referida a quienes hayan sido titulares del Plan de Ahorro a Largo Plazo durante el ejercicio:

a) Nombre, apellidos y número de identificación fiscal.

b) Identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo del que sea titular.

c) Fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo. En caso de haberse movilizado los recursos del Plan, se tomará la fecha original.

d) Aportaciones realizadas al Plan de Ahorro a Largo Plazo en el ejercicio, incluyendo en su caso las anteriores a la movilización del Plan.

e) Rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos en el ejercicio.

f) En caso de extinción del Plan de Ahorro a Largo Plazo, se hará constar la fecha de extinción, la totalidad de los rendimientos del capital mobiliario positivos y negativos obtenidos desde la apertura del Plan, y la base del pago a cuenta que, en su caso, deba realizarse.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de febrero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

Disposición adicional vigésima séptima. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo.

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional vigésima octava. Porcentajes de reparto de la escala del ahorro. (360)

La escala del ahorro aplicable para la determinación de la cuota íntegra estatal y autonómica será la resultante de aplicar a la escala prevista en el artículo 66.2 de esta Ley el porcentaje de reparto entre el Estado y la Comunidad Autónoma que derive del modelo de financiación existente en la Comunidad Autónoma en la que el contribuyente tenga su residencia habitual.

Disposición adicional vigésima novena. Deducción por obras de mejora en vivienda. (361)

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 71.007,20 euros anuales, podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011 hasta el 31 de diciembre de 2012 por las obras realizadas durante dicho período en cualquier vivienda de su propiedad o en el edificio en la que ésta se encuentre, siempre que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación realizadas durante dicho período que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

(359) Artículo 69 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Veintidos del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(360) Disposición adicional vigésima octava introducida, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 (BOE del 24).

(361) Disposición adicional vigésima novena modificada, a partir del día 7 de mayo de 2011, por la disposición final primera del Real Decreto-ley 5/2011, de 29 de abril, de medidas para la regularización y control del empleo sumergido y fomento de la rehabilitación de viviendas (BOE de 6 de mayo).

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 53.007,20 euros anuales: 6.750 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros anuales: 6.750 euros menos el resultado de multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros anuales.

Las cantidades satisfechas en el ejercicio no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes.

A tal efecto, cuando concurran cantidades deducibles en el ejercicio con cantidades deducibles procedentes de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de deducción por exceder de la base máxima de deducción, el límite anteriormente indicado será único para el conjunto de tales cantidades, deduciéndose en primer lugar las cantidades correspondientes a años anteriores.

En ningún caso, la base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que ésta sea de aplicación podrá exceder de 20.000 euros por vivienda. Cuando concurran varios propietarios con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, el citado límite de 20.000 euros se distribuirá entre los copropietarios en función de su respectivo porcentaje de propiedad en el inmueble.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente practique la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de esta ley.

2. El importe de esta deducción se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta ley.

Disposición adicional trigésima. Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo. (362)

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes de este Impuesto podrán aplicar para las inversiones realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, la libertad de amortización prevista en la disposición transitoria trigésimo séptima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el límite del rendimiento neto positivo de la actividad económica a la que se hubieran afectado los elementos patrimoniales previo a la deducción por este concepto y, en su caso, a la minoración que deriva de lo señalado en el artículo 30.2.4ª de esta Ley.

Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 de la citada disposición transitoria, los límites contenidos en el mismo se aplicarán sobre el rendimiento neto positivo citado en el párrafo anterior.

2. Cuando a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, se transmitan elementos patrimoniales que hubieran gozado de la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima o en la disposición transitoria trigésimo séptima, ambas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para el cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial no se minorará el valor de adquisición en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducidas que excedan de las que hubieran sido fiscalmente deducibles de no haberse aplicado aquélla. El citado exceso tendrá, para el transmitente, la consideración de rendimiento íntegro de la actividad económica en el período impositivo en que se efectúe la transmisión.

Disposición adicional trigésima primera. Escalas y tipos de retención aplicables en 2015.

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional trigésima segunda. Escala autonómica aplicable a los residentes en Ceuta y Melilla. (363)

La escala autonómica aplicable a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla será la prevista en el artículo 65 de esta Ley.

Disposición adicional trigésima tercera. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. (364)

1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto:

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.

(362) Disposición adicional trigésima modificada, con efectos a partir de 31 de marzo de 2012, por el artículo 2 del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público (BOE del 31).

(363) Disposición adicional trigésima segunda añadida, con efectos desde 1 de enero de 2011, por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5).

(364) Disposición adicional trigésima segunda modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Cinco del del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE del 11).

2. (..) **(365)**

I.- (Redacción vigente hasta el 4 de julio de 2018)

Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 2.500 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 2.500 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

II.- (Redacción vigente desde el 5 de julio de 2018)

(366) Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

3. La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

4. La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 por ciento. Dicha cuota se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en el apartado 6 de esta disposición adicional.

5. El gravamen especial se devengará en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido.

6. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de esta Ley.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

7. Los contribuyentes que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una autoliquidación por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento previsto en el apartado 2 anterior o se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el apartado 6 anterior.

8. No se integrarán en la base imponible del Impuesto los premios previstos en esta disposición adicional. Las retenciones o ingresos a cuenta practicados conforme a lo previsto en la misma no minorarán la cuota líquida total del impuesto ni se tendrán en cuenta a efectos de lo previsto en el artículo 103 de esta Ley.

9. Lo establecido en esta disposición adicional no resultará de aplicación a los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Disposición adicional trigésima cuarta. Suprimida (367)

Disposición adicional trigésima quinta. Gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

(No aplicable en 2018)

Disposición adicional trigésima sexta. Actividades excluidas del método de estimación objetiva a partir de 2016. (368)

La Orden Ministerial por la que se desarrollen para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido no incluirá en su ámbito de aplicación las actividades incluidas en la división 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas a las que sea de aplicación el artículo 101.5 d) de esta Ley en el período impositivo 2015, y reducirá, para

(365) Véase para los ejercicios 2018 y 2019 la disposición transitoria trigésima quinta de la Ley del IRPF que determina la cuantía exenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas en estos ejercicios.

(366) Apartado 2 de la disposición adicional trigésima tercera modificado, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 67.Uno de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

(367) La disposición adicional trigésimo cuarta de la Ley IRPF fue suprimida por el artículo 27.Diez de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28). No obstante, téngase en cuenta la posibilidad de aplicar la exención conforme a la disposición transitoria vigésima séptima de esta Ley.

(368) Disposición adicional trigésima sexta modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Setenta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

el resto de actividades a las que resulte de aplicación dicho artículo, la cuantía de la magnitud específica para su inclusión en el método de estimación objetiva.

Disposición adicional trigésima séptima. Ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de determinados inmuebles. (369)

Estarán exentas en un 50 por ciento las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de inmuebles urbanos adquiridos a título oneroso a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 18/2012 y hasta el 31 de diciembre de 2012.

No resultará de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior cuando el inmueble se hubiera adquirido o transmitido a su cónyuge, a cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, a una entidad respecto de la que se produzca, con el contribuyente o con cualquiera de las personas anteriormente citadas, alguna de las circunstancias establecidas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Cuando el inmueble transmitido fuera la vivienda habitual del contribuyente y resultara de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 38 de esta Ley, se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida, una vez aplicada la exención prevista en esta disposición adicional, que corresponda a la cantidad reinvertida en los términos y condiciones previstos en dicho artículo.

Disposición adicional trigésima octava. Aplicación de determinados incentivos fiscales. (370)

1. Lo previsto en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley solamente resultará de aplicación a los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013.

2. Lo previsto en los artículos 38.2 y 68.1 de esta Ley solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

3. La deducción prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 68.2 de esta Ley, sólo resultará de aplicación respecto de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos a partir de 1 de enero de 2013.

Disposición adicional trigésima novena. Compensación e integración de rentas negativas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015. (371)

1. No obstante lo establecido en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley, la parte de los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del citado apartado que procedan de rendimientos del capital mobiliario negativos derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la Disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, o de rendimientos del capital mobiliario negativos o pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de recompra y suscripción o canje de los citados valores, que se hayan generado con anterioridad a 1 de enero de 2015, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren las citadas letras b) o a), respectivamente.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar en los cuatro años siguientes en la forma establecida en el párrafo anterior.

La parte del saldo negativo a que se refieren las letras a) y b) anteriormente señaladas correspondiente a los períodos impositivos 2010, 2011, 2012 y 2013 que se encuentre pendiente de compensación a 1 de enero de 2014 y proceda de las rentas previstas en el primer párrafo de este apartado, se podrá compensar con el saldo positivo a que se refieren las citadas letras b) o a), respectivamente, que se ponga de manifiesto a partir del periodo impositivo 2014, siempre que no hubiera finalizado el plazo de cuatro años previsto en el apartado 1 del artículo 49 de esta Ley.

A efectos de determinar qué parte del saldo negativo procede de las rentas señaladas en el párrafo primero de este apartado, cuando para su determinación se hubieran tenido en cuenta otras rentas de distinta naturaleza y dicho saldo negativo se hubiera compensado parcialmente con posterioridad, se entenderá que la compensación afectó en primer lugar a la parte del saldo correspondiente a las rentas de distinta naturaleza.

2. En el periodo impositivo 2014, si tras la compensación a que se refiere el apartado 1 anterior quedase saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de las rentas previstas en la letra b) del artículo 48 de esta Ley, hasta el importe de dicho saldo positivo que se corresponda con ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Si tras dicha compensación quedase nuevamente saldo negativo, su importe se podrá compensar en ejercicios posteriores con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 anterior.

(369) Disposición adicional trigésima séptima añadida, con efectos desde 13 de mayo de 2012, por la disposición final tercera de la Ley 8/2012, de 30 de octubre, sobre saneamiento y venta de los activos inmobiliarios del sector financiero (BOE del 31).

(370) Disposición adicional trigésima octava modificada, con efectos desde 29 de septiembre de 2013, por el artículo 27.Once de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28).

(371) Disposición adicional trigésima novena añadida, con efectos desde 1 de enero de 2014, por el artículo 122.Dos de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia (BOE del 17).

Disposición adicional cuadragésima. Rendimientos derivados de seguros cuyo beneficiario es el acreedor hipotecario. (372)

Las rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como beneficiario del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiera correspondido de ser el beneficiario el propio contribuyente. No obstante, estas rentas en ningún caso se someterán a retención.

A estos efectos, el acreedor hipotecario deberá ser una entidad de crédito, u otra entidad que, de manera profesional realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.

Disposición adicional cuadragésima primera. Tripulantes de determinados buques de pesca.(373)

1. Para los tripulantes de los buques de pesca que, enarbolando pabellón español estén inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria y la empresa propietaria en el Registro Especial de Empresas de Buques de Pesca Españoles, pesquen exclusivamente túnidos o especies afines fuera de las aguas de la Comunidad y a no menos de 200 millas náuticas de las líneas de base de los Estados miembros, tendrá la consideración de renta exenta el 50 por ciento de los rendimientos del trabajo personal que se hayan devengado con ocasión de la navegación realizada en tales buques.

2. La baja en el registro de la flota pesquera comunitaria del buque a que se refiere el apartado anterior determinará la obligación de reembolsar, por la empresa propietaria del mismo, la ayuda efectivamente obtenida por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior en los tres años anteriores a dicha baja.

3. La aplicación efectiva de lo establecido en esta disposición adicional quedará condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.

Disposición adicional cuadragésima segunda. Procedimiento para que los contribuyentes que perciben determinadas prestaciones apliquen las deducciones previstas en el artículo 81 bis y se les abonen de forma anticipada. (374)

1. Los contribuyentes que perciban las prestaciones a que se refiere el sexto párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de esta Ley podrán practicar las deducciones reguladas en dicho apartado y percibirlas de forma anticipada en los términos previstos en el artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con las siguientes especialidades:

a) A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, el requisito de percibir las citadas prestaciones se entenderá cumplido cuando tales prestaciones se perciban en cualquier día del mes, y no será aplicable el requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

b) Los contribuyentes con derecho a la aplicación de estas deducciones podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su abono de forma anticipada por cada uno de los meses en que se perciban tales prestaciones.

c) No resultará de aplicación el límite previsto en el apartado 1 del artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto ni, en el caso de que se hubiera cedido a su favor el derecho a la deducción, lo dispuesto en la letra c) del apartado 5 del artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto.

2. El Servicio Público de Empleo Estatal, la Seguridad Social, y las mutualidades de previsión social alternativas a las de la Seguridad Social y cualquier otro organismo que abonen las prestaciones y pensiones a que se refiere el sexto párrafo del apartado 1 del artículo 81 bis de esta Ley, estarán obligados a suministrar por vía electrónica a la Agencia Estatal de Administración Tributaria durante los diez primeros días de cada mes los datos de las personas a las que hayan satisfecho las citadas prestaciones o pensiones durante el mes anterior.

El formato y contenido de la información serán los que, en cada momento, consten en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

3. (375) En relación con la deducción establecida en el artículo 81 bis de esta Ley por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y el incremento de la deducción previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se tendrán en cuenta las siguientes reglas especiales:

a) A efectos del cómputo del número de meses para el cálculo del importe de la deducción, el estado civil del contribuyente y el número de hijos que exceda del número mínimo de hijos exigido para que la familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se determinarán de acuerdo con la situación existente el último día de cada mes.

---

(372) Disposición adicional cuadragésima modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(373) Disposición adicional cuadragésima primera añadida, con efectos desde 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Noventa y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(374) Disposición adicional cuadragésima segunda añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 4.Dos de la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social (BOE del 29). Véase el artículo 81 bis de la Ley y artículo 60 bis del Reglamento. Téngase en cuenta también la Orden HAP/2486/2014, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 143 para la solicitud del abono anticipado de las deducciones por familia numerosa y personas con discapacidad a cargo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regulan el lugar, plazo y formas de presentación (BOE del 31), modificada por la Orden HAP/410/2015, de 11 de marzo (BOE del 12).

(375) Apartado 3 de la disposición adicional cuadragésima segunda modificado, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 62:Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4),

b) El importe del abono mensual de la deducción de forma anticipada por cónyuge no separado legalmente con discapacidad será de 100 euros.

En el caso de familias numerosas, las cuantías establecidas en la letra c) del numero 1.º del apartado 4 del referido artículo 60 bis se incrementarán en 50 euros mensuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa, que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

c) Para el abono anticipado de la deducción por cónyuge no separado legalmente, la cuantía de las rentas anuales a tomar en consideración serán las correspondientes al último período impositivo cuyo plazo de presentación de autoliquidación hubiera finalizado al inicio del ejercicio en el que se solicita su abono anticipado.

4. (376) Lo establecido en el apartado 1 y 3 de esta disposición adicional, así como el plazo, contenido y formato de la declaración informativa a que se refiere el apartado 2 de esta disposición adicional, podrá ser modificado reglamentariamente.

Artículo 60 bis. Procedimiento para la práctica de las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo y su pago anticipado. (Este artículo se transcribe, junto con el artículo 81 bis de la Ley, en la página 943)

Disposición adicional cuadragésima tercera. Exención de rentas obtenidas por el deudor en procedimientos concursales. (377)

Estarán exentas de este Impuesto las rentas obtenidas por los deudores que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en un convenio aprobado judicialmente conforme al procedimiento fijado en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologado a que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de dicha ley, en un acuerdo extrajudicial de pagos a que se refiere el Título X o como consecuencia de exoneraciones del pasivo insatisfecho a que se refiere el artículo 178 bis de la misma Ley, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas

Disposición adicional cuadragésima cuarta. Reglas especiales de cuantificación de rentas derivadas de deuda subordinada o de participaciones preferentes. (378)

1. Los contribuyentes que perciban compensaciones a partir de 1 de enero de 2013 como consecuencia de acuerdos celebrados con las entidades emisoras de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes emitidas en las condiciones establecidas en la disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, podrán optar por aplicar a dichas compensaciones y a las rentas positivas o negativas que, en su caso, se hubieran generado con anterioridad derivadas de la recompra y suscripción o canje por otros valores, así como a las rentas obtenidas en la transmisión de estos últimos, el tratamiento que proceda conforme a las normas generales de este Impuesto, con la especialidades previstas en el apartado 2 de esta disposición adicional, o el siguiente tratamiento fiscal:

a) En el ejercicio en que se perciban las compensaciones derivadas del acuerdo a que se refiere el párrafo anterior, se computará como rendimiento del capital mobiliario la diferencia entre la compensación percibida y la inversión inicialmente realizada. A estos efectos, la citada compensación se incrementará en las cantidades que se hubieran obtenido previamente por la transmisión de los valores recibidos. En caso de que los valores recibidos en el canje no se hubieran transmitido previamente o no se hubieran entregado con motivo del acuerdo, la citada compensación se incrementará en la valoración de dichos valores que se hubiera tenido en cuenta para la cuantificación de la compensación.

b) No tendrán efectos tributarios la recompra y suscripción o canje por otros valores, ni la transmisión de estos últimos realizada antes o con motivo del acuerdo, debiendo practicarse, en su caso, autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y los tres meses siguientes a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación en la que se imputen las compensaciones a que se refiere la letra a) anterior.

En caso de que el plazo de presentación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior hubiera finalizado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2015, la autoliquidación complementaria deberá practicarse, en su caso, en el plazo de tres meses desde la citada fecha.

2. Los contribuyentes que perciban en 2013 o 2014 las compensaciones previstas en el apartado 1 de esta disposición adicional y apliquen las normas generales del Impuesto, podrán minorar el rendimiento del capital mobiliario derivado de la compensación percibida en la parte del saldo negativo a que se refiere la letra b) del artículo 48 de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, que proceda de pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones recibidas por las operaciones de recompra y suscripción o canje que no hubiese podido ser objeto de compensación en la base imponible general conforme al segundo párrafo de la citada letra b). El importe de dicha minoración reducirá el saldo pendiente de compensar en ejercicios siguientes.

3. En todo caso se entenderán correctamente realizadas las retenciones efectivamente practicadas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley

(376) Apartado 4 de la disposición adicional cuadragésima segunda añadido, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 62:Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4), Se corresponde con el apartado 3 de la redacción vigente hasta el 4 de julio de 2018, fecha de entrada en vigor de la Ley 6/2018.

(377) Disposición adicional cuadragésima tercera añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 4.Tres de la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social (BOE del 29).

(378) Disposición adicional cuadragésima cuarta añadida, con efectos desde 1 enero de 2013, por el artículo 15 del Real Decreto-ley 6/2015, de 14 de mayo, por el que se modifica la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, se conceden varios créditos extraordinarios y suplementos de créditos en el presupuesto del Estado y se adoptan otras medidas de carácter tributario.

6/2015 sobre las compensaciones a que se refiere el apartado 1 de esta disposición adicional.

4. Los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hubiesen sido declarados nulos mediante sentencia judicial, que hubiesen consignado los rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones y solicitar y, en su caso, obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución.

Cuando hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución, la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hubieran podido practicar por tales rendimientos.

5. A efectos de la aplicación de lo previsto en esta disposición adicional, el contribuyente deberá presentar un formulario que permita identificar las autoliquidaciones afectadas, y que estará disponible a tal efecto en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Disposición adicional cuadragésima quinta. Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas por la devolución de las cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos derivadas de acuerdos celebrados con las entidades financieras o del cumplimiento de sentencias o laudos arbitrales. (379)

1. No se integrará en la base imponible de este Impuesto la devolución derivada de acuerdos celebrados con entidades financieras, en efectivo o a través de otras medidas de compensación, junto con sus correspondientes intereses indemnizatorios, de las cantidades previamente satisfechas a aquellas en concepto de intereses por la aplicación de cláusulas de limitación de tipos de interés de préstamos.

2. Las cantidades previamente satisfechas por el contribuyente objeto de la devolución prevista en el apartado 1 anterior, tendrán el siguiente tratamiento fiscal:

a) Cuando tales cantidades, en ejercicios anteriores, hubieran formado parte de la base de la deducción por inversión en vivienda habitual o de deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma, se perderá el derecho a practicar la deducción en relación con las mismas, debiendo sumar a la cuota líquida estatal y autonómica, devengada en el ejercicio en el que se hubiera celebrado el acuerdo con la entidad financiera, exclusivamente las cantidades indebidamente deducidas en los ejercicios respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, en los términos previstos en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, sin inclusión de intereses de demora.

(379) Disposición adicional cuadrágesima quinta añadida, con efectos desde el 21 de enero de 2017 y ejercicios anteriores no prescritos, por la disposición final tercera del Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo (BOE del 21).

No resultará de aplicación la adición prevista en el párrafo anterior respecto de la parte de las cantidades que se destine directamente por la entidad financiera, tras el acuerdo con el contribuyente afectado, a minorar el principal del préstamo.

b) Cuando tales cantidades hubieran tenido la consideración de gasto deducible en ejercicios anteriores respecto de los que no hubiera prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se perderá tal consideración, debiendo practicarse autoliquidación complementaria correspondiente a tales ejercicios, sin sanción, ni intereses de demora, ni recargo alguno en el plazo comprendido entre la fecha del acuerdo y la finalización del siguiente plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto.

c) Cuando tales cantidades hubieran sido satisfechas por el contribuyente en ejercicios cuyo plazo de presentación de autoliquidación por este Impuesto no hubiera finalizado con anterioridad al acuerdo de devolución de las mismas celebrado con la entidad financiera, así como las cantidades a que se refiere el segundo párrafo de la letra a) anterior, no formarán parte de la base de deducción por inversión en vivienda habitual ni de deducción autonómica alguna, ni tendrán la consideración de gasto deducible.

3. Lo dispuesto en los apartados anteriores será igualmente de aplicación cuando la devolución de cantidades a que se refiere el apartado 1 anterior sea consecuencia de la ejecución o cumplimiento de sentencias judiciales o laudos arbitrales.

Disposición adicional cuadragésima séptima. Reducción por obtención de rendimientos del trabajo y determinación del tipo de retención sobre los rendimientos del trabajo durante el período impositivo 2018 [Sic]. (380)

1. En el período impositivo 2018, cuando el impuesto se hubiera devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 20 de esta Ley será la prevista en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere el artículo 20 de esta Ley será la resultante de incrementar la cuantía derivada de la aplicación de la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017 en la mitad de la diferencia positiva resultante de minorar el importe de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicando la normativa vigente a 1 de enero de 2019 en la cuantía de la reducción calculada con arreglo a la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

2. En el período impositivo 2018, para determinar el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a

(380) Disposición adicional cuadragésima séptima añadida, con efectos desde el 5 de julio de 2018, por el artículo 59.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, se aplicará la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

A partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, para calcular el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos que se satisfagan o abonen a partir de dicha fecha, se aplicará la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017, con las siguientes especialidades:

1) El cuadro con los límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener a que se refiere el artículo 81.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a tomar en consideración, salvo cuando se trate de pensiones o haberes pasivos del régimen de Seguridad Social y de Clases Pasivas o prestaciones o subsidios por desempleo, será el siguiente:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	15.168	16.730
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.......................................	14.641	15.845	17.492
3.ª Otras situaciones..................	12.643	13.455	14.251

En el caso de pensiones o haberes pasivos de Seguridad Social o prestaciones o subsidios por desempleo, el cuadro será el siguiente:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 – Euros	1 – Euros	2 o más – Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	–	15.106,5	16.451,5
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.......................................	14.576	15.733	17.386
3.ª Otras situaciones..................	13.000	13.561,5	14.184

2) La reducción por obtención de rendimientos del trabajo a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 83 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a tomar en consideración será la prevista en el segundo párrafo del apartado 1 de esta disposición adicional.

El tipo de retención o ingreso a cuenta se regularizará de acuerdo con lo indicado, si procede, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, de acuerdo con lo señalado en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No obstante, la regularización a que se refiere el párrafo anterior podrá realizarse, a opción del pagador, en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan o abonen a partir del mes siguiente a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, en cuyo caso, el tipo de retención o ingreso a cuenta a practicar sobre los rendimientos del trabajo satisfechos con anterioridad a esta fecha se determinará tomando en consideración la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

Reglamentariamente podrán modificarse las cuantías previstas en este apartado.

Disposición adicional cuadragésima octava. Deducción aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo [Sic]. (381)

1. Cuando la unidad familiar a que se refiere el artículo 82.1 de esta Ley esté formada por contribuyentes de este Impuesto y por residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, los contribuyentes por este Impuesto podrán deducir de la cuota íntegra que corresponde a su declaración individual, en su caso, el resultado de las siguientes operaciones:

1.º Se sumarán las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por este Impuesto junto con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de miembros de la unidad familiar.

2.º Se determinará la cuota líquida total de este Impuesto que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente con el resto de miembros de la unidad familiar, entendiéndose, a estos exclusivos efectos, que todos los miembros de la unidad familiar son contribuyentes por este Impuesto. Para dicho cálculo solamente se tendrán en cuenta, para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados en la unidad familiar que excedan de las rentas negativas obtenidas por estos últimos.

3.º Se restará a la cuantía prevista en el número 1.º anterior, la cuota a la que se refiere el número 2.º anterior. Cuando dicha diferencia sea negativa, la cantidad a computar será cero.

4.º Se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, la cuantía prevista en el número 3.º anterior. A estos efectos, se minorará la cuota íntegra estatal del Impuesto en la proporción que representen las cuotas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes respecto de la cuantía total prevista en el número 1.º del apartado 1 anterior, y el resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales.

Cuando sean varios los contribuyentes de este Impuesto integrados en la unidad familiar, esta minoración se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuadas las deducciones pre-

(381) Disposición adicional cuadragésima octava añadida, con efectos desde 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 65 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

vistas en los artículos 67 y 77 de esta Ley, de cada uno de ellos.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 anterior no resultará de aplicación cuando alguno de los miembros integrados en la unidad familiar hubiera optado por tributar con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93 de esta Ley o en el artículo 46 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o no disponga del número de identificación fiscal.

3. La Administración podrá requerir del contribuyente cuantos documentos justificativos juzgue necesarios para acreditar el cumplimiento de las condiciones que determinan la aplicación de esta deducción.

Cuando la documentación que se aporte para justificar la aplicación del régimen o las circunstancias personales o familiares que deban ser tenidas en cuenta, esté redactada en una lengua no oficial en territorio español, se presentará acompañada de su correspondiente traducción.

Disposición transitoria primera. Prestaciones recibidas de expedientes de regulación de empleo.

A las cantidades percibidas a partir del 1 de enero de 2001 por beneficiarios de contratos de seguro concertados para dar cumplimiento a lo establecido en la disposición transitoria cuarta del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones que instrumenten las prestaciones derivadas de expedientes de regulación de empleo, que con anterioridad a la celebración del contrato se hicieran efectivas con cargo a fondos internos, y a las cuales les resultara de aplicación la reducción establecida en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, aplicarán la reducción establecida en el artículo 18.2 de esta Ley, sin que a estos efectos la celebración de tales contratos altere el cálculo del período de generación de tales prestaciones.

Disposición transitoria segunda. Régimen transitorio aplicable a las mutualidades de previsión social.

1. Las prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social cuyas aportaciones, realizadas con anterioridad a 1 de enero de 1999, hayan sido objeto de minoración al menos en parte en la base imponible, deberán integrarse en la base imponible del impuesto en concepto de rendimientos del trabajo.

2. La integración se hará en la medida en que la cuantía percibida exceda de las aportaciones realizadas a la mutualidad que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible del impuesto de acuerdo con la legislación vigente en cada momento y, por tanto, hayan tributado previamente.

3. Si no pudiera acreditarse la cuantía de las aportaciones que no hayan podido ser objeto de reducción o minoración en la base imponible, se integrará el 75 por ciento de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

Disposición transitoria tercera. Contratos de arrendamiento anteriores al 9 de mayo de 1985.

En la determinación de los rendimientos del capital inmobiliario derivados de contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985, que no disfruten del derecho a la revisión de la renta del contrato en virtud de la aplicación de la regla 7.ª del apartado 11 de la disposición transitoria segunda de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, se incluirá adicionalmente, como gasto deducible, mientras subsista esta situación y en concepto de compensación, la cantidad que corresponda a la amortización del inmueble.

Disposición transitoria cuarta. Régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999. (382)

Cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto total calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de esta Ley correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente forma:

1.º Se determinará la parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Para determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

2.º Para cada una de las partes del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará, a su vez, la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006. Para determinar la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a dicha fecha, se multiplicará la cuantía resultante de lo previsto en el número 1.º anterior para cada prima satisfecha con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación

3.º Se calculará el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto le hubiera resultado de aplicación lo establecido en esta disposición, obtenidos desde 1 de

(382) Disposición transitoria cuarta modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Para su aplicación respecto de obligaciones de retener que nazcan en el primer trimestre de 2015 véase la disposición transitoria decimoquinta del Reglamento.

enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido.

4.º Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del capital diferido y la cuantía a que se refiere el número 3.º anterior, se determinará el importe a reducir del rendimiento neto total. A estos efectos, se aplicará a cada una de las partes del rendimiento neto calculadas con arreglo a lo dispuesto en el número 2.º anterior el porcentaje del 14,28 por ciento por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994. Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por ciento.

5.º Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del capital diferido y la cuantía a que se refiere el número 3.º anterior, pero el resultado de lo dispuesto en el número 3.º anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en apartado 4.º anterior a cada una de las partes del rendimiento neto generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente correspondan a la parte del capital diferido que sumado a la cuantía del apartado 3.º anterior no supere 400.000 euros.

6.º Cuando el resultado de lo dispuesto en el número 3.º anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna.

Artículo 93. Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario.

(...)

5. (383) En las percepciones derivadas de contratos de seguro y en las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, así como en los supuestos de reducción de capital social con devolución de aportaciones y distribución de la prima de emisión de acciones previstos en el segundo y tercer párrafo del artículo 75.3.h) de este Reglamento, la base de retención será la cuantía a integrar en la base imponible calculada de acuerdo a la Ley del Impuesto.

A estos efectos, cuando se perciba un capital diferido que corresponda total o parcialmente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, únicamente se tendrá en consideración lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la Ley del Impuesto cuando, con anterioridad al momento en que nazca la obligación de retener, el contribuyente comunique a la entidad obligada a practicar la retención o ingreso a cuenta, por escrito o por cualquier otro medio de cuya recepción quede constancia, el importe total de los capitales diferidos a que se refiere el número 3.º de dicho precepto.

Disposición transitoria quinta. Régimen transitorio aplicable a las rentas vitalicias y temporales.

1. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables exclusivamente los porcentajes establecidos por el artículo 25.3.a), números 2.º y 3.º, de esta Ley, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de esta Ley, cuando la constitución de las rentas se hubiera producido con anterioridad a 1 de enero de 1999.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

2. Si se acudiera al rescate de rentas vitalicias o temporales cuya constitución se hubiera producido con anterioridad a 1 de enero de 1999, para el cálculo del rendimiento del capital mobiliario producido con motivo del rescate se restará la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta.

3. Para determinar la parte de las rentas vitalicias y temporales, inmediatas o diferidas, que se considera rendimiento del capital mobiliario, resultarán aplicables los porcentajes establecidos por el artículo 25.3.a), números 2.º y 3.º, de esta Ley, a las prestaciones en forma de renta que se perciban a partir de la entrada en vigor de esta Ley, cuando la constitución de las mismas se hubiera producido entre el 1 de enero de 1999 y el 31 de diciembre de 2006.

Dichos porcentajes resultarán aplicables en función de la edad que tuviera el perceptor en el momento de la constitución de la renta en el caso de rentas vitalicias o en función de la total duración de la renta si se trata de rentas temporales.

Adicionalmente, en su caso, se añadirá la rentabilidad obtenida hasta la fecha de constitución de la renta a que se refiere el número 4.º del artículo 25.3 a) de esta Ley.

Disposición transitoria sexta. Reducción por movilidad geográfica aplicable en 2015.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria decimocuarta. Reducción por movilidad geográfica en 2015 a efectos de retenciones. (384)

A efectos de lo establecido en el apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento, en los supuestos a que se refiere la disposición transitoria sexta de la Ley del Impuesto, la cuantía total de las retribuciones de trabajo se minorará en la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 20 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014 y no resultará de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 2 del artículo 19

(383) Apartado 5 del artículo 93 del Reglamento del IRPF modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Veintiséis del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11). Este apartado había sido previamente modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Catorce del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

(384) Disposición transitoria decimocuarta añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo único.Veintitres del Real Decreto 1003/2014, de 5 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (BOE del 6).

de la Ley del Impuesto. Para el cómputo de esta reducción el pagador deberá tener en cuenta, exclusivamente, la cuantía del rendimiento neto del trabajo resultante de las minoraciones previstas en los párrafos a) y b) del apartado 3 del artículo 83 de este Reglamento.

Disposición transitoria séptima. Partidas pendientes de compensación.

1. (No aplicable en 2018)

2. (No aplicable en 2018)

3. (No aplicable en 2018)

4. (No aplicable en 2018)

5. (385) Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a los períodos impositivos 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley.

Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, correspondientes a los períodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley.

6. (386) Las pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 48 b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, correspondientes a los períodos impositivos 2009, 2010, 2011 y 2012 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2013, se seguirán compensando en la forma prevista en el párrafo b) del artículo 48 de esta Ley, si bien el límite previsto en el segundo párrafo de dicha letra b) seguirá siendo del 25 por ciento. En ningún caso, la compensación efectuada por aplicación de lo dispuesto en este apartado, junto con la compensación correspondiente a pérdidas patrimoniales de igual naturaleza generadas a partir de 1 de enero de 2013, podrá exceder del 25 por ciento del saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) del artículo 48 de esta Ley.

La parte del saldo negativo a que se refiere el artículo 48.b) de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, derivadas de pérdidas patrimoniales procedentes de transmisiones de elementos patrimoniales obtenidas en los períodos impositivos 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se compensarán con el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales a que se refiere el artículo 49.1.b) de esta Ley. El resto del saldo negativo anteriormente indicado, se seguirá compensando en la forma prevista en la letra b) del artículo 48 de esta Ley.

7. (387) Los saldos negativos a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 49 de esta Ley correspondientes a los períodos impositivos 2011, 2012, 2013 y 2014 que se encuentren pendientes de compensación a 1 de enero de 2015, se seguirán compensando en la forma prevista en tales letras conforme a la redacción del artículo 49 en vigor el 31 de diciembre de 2014.

Disposición transitoria octava. Valor fiscal de las instituciones de inversión colectiva constituidas en países o territorios considerados como paraísos fiscales.

1. A los efectos de calcular el exceso del valor liquidativo a que hace referencia el artículo 95 de esta Ley, se tomará como valor de adquisición el valor liquidativo a 1 de enero de 1999, respecto de las participaciones y acciones que en el mismo se posean por el contribuyente. La diferencia entre dicho valor y el valor efectivo de adquisición no se tomará como valor de adquisición a los efectos de la determinación de las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de las acciones o participaciones.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, que procedan de beneficios obtenidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, se integrarán en la base imponible de los socios o partícipes de los mismos. A estos efectos, se entenderá que las primeras reservas distribuidas han sido dotadas con los primeros beneficios ganados.

Disposición transitoria novena. Régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. (388)

1. El importe de las ganancias patrimoniales correspondientes a transmisiones de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que hubieran sido adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará con arreglo a las siguientes reglas:

1.ª) En general, se calcularán, para cada elemento patrimonial, con arreglo a lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II, del Título III de esta Ley. De la ganancia patrimonial así calculada se distinguirá la parte

(385) Apartado 5 de la disposición transitoria séptima modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(386) Apartado 6 de la disposición transitoria séptima modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(387) Apartado 7 de la disposición transitoria séptima añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(388) Disposición transitoria novena modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y cuatro de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase en relación con las retenciones el artículo 97.1 del Reglamento.

de la misma que se haya generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, entendiendo como tal la parte de la ganancia patrimonial que proporcionalmente corresponda al número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006, ambos inclusive, respecto del número total de días que hubiera permanecido en el patrimonio del contribuye.

La parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente manera:

a) Se calculará el período de permanencia en el patrimonio del contribuyente anterior a 31 de diciembre de 1996 del elemento patrimonial.

A estos efectos, se tomará como período de permanencia en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha de adquisición del elemento y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

En el caso de derechos de suscripción se tomará como período de permanencia el que corresponda a los valores de los cuales procedan. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos se tomará como período de permanencia de éstas en el patrimonio del contribuyente el número de años que medie entre la fecha en que se hubiesen realizado y el 31 de diciembre de 1996, redondeado por exceso.

b) Se calculará el valor de transmisión de todos los elementos patrimoniales a cuya ganancia patrimonial le hubiera resultado de aplicación lo señalado en esta disposición, transmitidos desde 1 de enero de 2015 hasta la fecha de transmisión del elemento patrimonial.

c) Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá en el importe resultante de aplicar los siguientes porcentajes por cada año de permanencia de los señalados en la letra a) anterior que exceda de dos:

1.º Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen bienes inmuebles, derechos sobre los mismos o valores de las entidades comprendidas en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores **(389)**, con excepción de las acciones o participaciones representativas del capital social o patrimonio de las Sociedades o Fondos de Inversión Inmobiliaria, un 11,11 por ciento.

2.º Si los elementos patrimoniales transmitidos fuesen acciones admitidas a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, con excepción de las acciones representativas del capital social de Sociedades de Inversión Mobiliaria e Inmobiliaria, un 25 por ciento.

3.º Para las restantes ganancias patrimoniales generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006, un 14,28 por ciento.

Estará no sujeta la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 derivada de elementos patrimoniales que a 31 de diciembre de 1996 y en función de lo señalado en esta letra c) tuviesen un período de permanencia, tal y como éste se define en la letra a), superior a diez, cinco y ocho años, respectivamente.

d) Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del valor de transmisión del elemento patrimonial y la cuantía a que se refiere la letra b) anterior, pero el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en la letra c) anterior a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente corresponda a la parte del valor de transmisión que sumado a la cuantía de la letra b) anterior no supere 400.000 euros.

e) Cuando el resultado de lo dispuesto en la letra b) anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna a la parte de la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006.

2.ª) En los casos de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva a las que resulte aplicable el régimen previsto en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, las ganancias y pérdidas patrimoniales se calcularán para cada valor, acción o participación de acuerdo con lo establecido en la Sección 4.ª, del Capítulo II del Título III de esta Ley.

Si, como consecuencia de lo dispuesto en el párrafo anterior, se obtuviera como resultado una ganancia patrimonial, se efectuará la reducción que proceda de las siguientes:

a) Si el valor de transmisión fuera igual o superior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, la parte de la ganancia patrimonial que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 se reducirá, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª) anterior. A estos efectos, la ganancia patrimonial generada con anterioridad a 20 de enero de 2006 será la parte de la ganancia patrimonial resultante de tomar como valor de transmisión el que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005.

b) Si el valor de transmisión fuera inferior al que corresponda a los valores, acciones o participaciones a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2005, se entenderá que toda la ganancia patrimonial se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006 y se reducirá, en su caso, de acuerdo con lo previsto en la regla 1.ª) anterior.

3.ª) Si se hubieran efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo a efectos de la aplicación de lo dispuesto en este apartado 1.

(389) De acuerdo con la disposición adicional única del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24), las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes del texto refundido que se aprueba.

2. A los efectos de lo establecido en esta disposición, se considerarán elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas aquellos en los que la desafectación de estas actividades se haya producido con más de tres años de antelación a la fecha de transmisión.

Disposición transitoria décima. Sociedades transparentes y patrimoniales.

En lo que afecte a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será de aplicación lo establecido en las disposiciones transitorias decimoquinta, decimosexta y vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición transitoria undécima. Régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones.

1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006.

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2007 correspondientes a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, podrá aplicarse el régimen fiscal vigente a 31 de diciembre de 2006. Este régimen será sólo aplicable a la parte de la prestación correspondiente a las primas satisfechas hasta 31 de diciembre de 2006, así como las primas ordinarias previstas en la póliza original satisfechas con posterioridad a esta fecha. **(390)**

No obstante los contratos de seguro colectivo que instrumentan la exteriorización de compromisos por pensiones pactadas en convenios colectivos de ámbito supraempresarial bajo la denominación "premios de jubilación" u otras, que consistan en una prestación pagadera por una sola vez en el momento del cese por jubilación, suscritos antes de 31 de diciembre de 2006, podrán aplicar el régimen fiscal previsto en este apartado 2.

3. (391) El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.

(390) Véase la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

(391) Apartado 3 de la disposición transitoria undécima añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Disposición transitoria duodécima. Régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados.

1. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2007, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006. **(392)**

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

3. El límite previsto en el artículo 52.1.a) de esta Ley no será de aplicación a las cantidades aportadas con anterioridad a 1 de enero de 2007 a sistemas de previsión social y que a esta fecha se encuentren pendientes de reducción en la base imponible por insuficiencia de la misma.

4. (393) El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018.

Disposición transitoria decimotercera. Compensaciones fiscales. Suprimida (394)

Disposición transitoria decimocuarta. Transformación de determinados contratos de seguros de vida en planes individuales de ahorro sistemático.

1. (395) Los contratos de seguro de vida formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2007 y en los que el

(392) Véase la disposición transitoria séptima del Reglamento del IRPF.

(393) Apartado 4 de la disposición transitoria duodécima añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y seis de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(394) Disposición transitoria decimotercera suprimida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(395) Apartado 1 de la disposición transitoria decimocuarta modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Ochenta y ocho de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que

contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente, podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático regulados en la disposición adicional tercera de esta Ley, y por tanto, serán de aplicación el artículo 7.v) y la disposición adicional tercera de esta misma Ley, en el momento de constitución de las rentas vitalicias siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el límite máximo anual satisfecho en concepto de primas durante los años de vigencia del contrato de seguro no haya superado los 8.000 euros, y el importe total de las primas acumuladas no haya superado la cuantía de 240.000 euros por contribuyente.

b) Que hubieran transcurrido más de cinco años desde la fecha de pago de la primera prima.

2. No podrán transformarse en planes individuales de ahorro sistemático los seguros colectivos que instrumenten compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ni los instrumentos de previsión social que reducen la base imponible.

3. En el momento de la transformación se hará constar de forma expresa y destacada en el condicionando del contrato que se trata de un plan individual de ahorro sistemático regulado en la disposición adicional tercera de esta Ley.

4. Una vez realizada la transformación, en el caso de anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, el contribuyente deberá integrar en el periodo impositivo en el que se produzca la anticipación, la renta que estuvo exenta por aplicación de lo dispuesto en la letra v) del artículo 7 de esta Ley, sin que resulte aplicable la disposición transitoria decimotercera de esta Ley.

Disposición transitoria decimoquinta. Deducción por alquiler de la vivienda habitual. (396)

1. Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2. La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Disposición transitoria decimosexta. Contribuyentes con residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma al que no le resulte de aplicación el nuevo modelo de financiación autonómica. (397)

Los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma al que no le resulte de aplicación el modelo de financiación previsto en la Ley 22/2009, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, calcularán la cuota íntegra estatal y autonómica de este Impuesto tomando en consideración los artículos 3, 63, 66, 67, 68, 74, 76, 77 y 78 de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2009.

Disposición transitoria decimoséptima. Trabajadores desplazados a territorio español. (398)

Los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen especial previsto en el artículo 93 de esta Ley conforme a lo dispuesto en el citado artículo, y en su caso, en la disposición transitoria decimoséptima, ambos de esta Ley, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, aplicando los tipos de gravamen previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en vigor en esta última fecha, sin perjuicio de lo dispuesto en materia de retenciones en el primer párrafo de la letra f) del artículo 93.2 de esta Ley.

La opción por la aplicación de lo dispuesto en esta disposición transitoria deberá realizarse en la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 2015 y se mantendrá hasta la finalización de la aplicación del régimen especial.

Disposición transitoria decimoctava. Deducción por inversión en vivienda habitual. (399)

1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de

se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(396) Disposición transitoria decimoquinta modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Ochenta y nueve de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(397) Disposición transitoria decimosexta introducida, con efectos desde 1 de enero de 2010, por la Ley 22/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19).

(398) Disposición transitoria decimoséptima modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Noventa de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes,aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(399) Disposición transitoria decimoctava añadida, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 1.Nueve de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.ª de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2. La deducción por inversión en vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

3. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en esta disposición ejerciten el derecho a la deducción estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto y el importe de la deducción así calculada minorará el importe de la suma de la cuota íntegra estatal y autonómica del Impuesto a los efectos previstos en el apartado 2 del de esta Ley.

4. Los contribuyentes que con anterioridad a 1 de enero de 2013 hubieran depositado cantidades en cuentas vivienda destinadas a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que en dicha fecha no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años desde la apertura de la cuenta, podrán sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica devengadas en el ejercicio 2012 las deducciones practicadas hasta el ejercicio 2011, sin intereses de demora.

Disposición transitoria duodécima. Deducción por inversión en vivienda habitual. (400)

1. La deducción por inversión en vivienda habitual regulada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto se aplicará conforme a lo dispuesto en el capítulo I del Título IV de este Reglamento, en la redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012.

2. Los contribuyentes que por aplicación de lo establecido en la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto ejerciten el derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, estarán obligados, en todo caso, a presentar declaración por este Impuesto.

(400) Disposición transitoria duodécima añadida, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo Segundo. Primero.Quince del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

Disposición transitoria decimonovena. Disolución y liquidación de determinadas sociedades civiles. (401)

1. Podrán acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en esta disposición, las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

c) Que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

Reglamentariamente se establecerán los requisitos formales exigidos para la aplicación de lo dispuesto en la presente disposición.

2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

a) Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concepto "operaciones societarias", hecho imponible "disolución de sociedades", del artículo 19.1.1.º del texto refundido del Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana con ocasión de las adjudicaciones a los socios de inmuebles de naturaleza urbana de los que sea titular la entidad. En la posterior transmisión de los mencionados inmuebles se entenderá que estos fueron adquiridos en la fecha en que lo fueron por la sociedad que se extinga.

c) A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:

1.º El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.

2.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos

(401) Disposición transitoria decimonovena modificada, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo Primero.Noventa y uno de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase el artículo 8 y la disposición transitoria trigésima de la Ley.

de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.

3.º Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial.

Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero.

Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad.

3. Hasta la finalización del proceso de extinción de la sociedad civil, siempre que la misma se realice dentro del plazo indicado en la letra c) del apartado 1 de esta disposición transitoria, continuará aplicándose el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de esta Ley, sin que la sociedad civil llegue a adquirir la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades.

En caso contrario, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016 y no resultará de aplicación el citado régimen de atribución de rentas.

Disposición transitoria vigésima. Gastos e inversión para habituar a los empleados en la utilización de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria vigésima primera. Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual satisfechas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2011.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria vigésima segunda. Indemnizaciones por despido exentas. (402)

1. Las indemnizaciones por despidos producidos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, y hasta el día de la entrada en vigor de la Ley, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, estarán exentas en la cuantía que no exceda de la que hubiera correspondido en el caso de que éste hubiera sido declarado improcedente, cuando el empresario así lo reconozca en el momento de la comunicación del despido o en cualquier otro anterior al acto de conciliación y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas.

2. Las indemnizaciones por despido o cese consecuencia de los expedientes de regulación de empleo a que se refiere la disposición transitoria décima de la Ley de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, aprobados por la autoridad competente a partir de 8 de marzo de 2009, estarán exentas en la cuantía que no supere cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades.

3. (403) El límite previsto en el último párrafo de la letra e) del artículo 7 de esta Ley no resultará de aplicación a las indemnizaciones por despidos o ceses producidos con anterioridad a 1 de agosto de 2014. Tampoco resultará de aplicación a los despidos que se produzcan a partir de esta fecha cuando deriven de un expediente de regulación de empleo aprobado, o un despido colectivo en el que se hubiera comunicado la apertura del período de consultas a la autoridad laboral, con anterioridad a dicha fecha.

Disposición transitoria vigésima tercera. Tipo de retención aplicable a los rendimientos de actividades profesionales y a determinados rendimientos del trabajo. (404)

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos previstos en el apartado 3 y en la letra a) del apartado 5, ambos del artículo 101 de esta Ley, satisfechos o abonados hasta el 31 de agosto de 2012, será el previsto en dicho artículo, en su redacción vigente a 1 de enero de 2012.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a dichos rendimientos que se satisfagan a abonen a partir de 1 de septiembre de 2012 será el previsto en el primer párrafo del apartado 4 de la disposición adicional trigésima quinta de esta Ley, salvo en el supuesto en el que resulte de aplicación el porcentaje del 9 por ciento previsto en el segundo párrafo de la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley.

Disposición transitoria vigésima cuarta. Rendimientos del trabajo en especie consistentes en la utilización de vivienda. (405)

Durante el período impositivo 2013, los rendimientos del trabajo en especie derivados de la utilización de vi-

(402) Disposición transitoria vigésima segunda añadida, con efectos desde el 12 de febrero de 2012, por la disposición final 11.2 de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE del 7). Véase el artículo 7.e) de la Ley del IRPF.

(403) Apartado 3 de la disposición transitoria vigésima segunda añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Noventa y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(404) Disposición transitoria vigésima tercera añadida, con efectos desde 1 de septiembre de 2012, por el apartado Segundo.Tres del artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14) y modificada, con efectos desde 1 de enero de 2014, por el artículo 64.2 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26).

(405) Disposición transitoria vigésima cuarta añadida, con efectos

vienda cuando esta no sea propiedad del pagador se podrán seguir valorando conforme a lo dispuesto en la letra a) del número 1.º del apartado 1 del artículo 43 de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que la entidad empleadora ya viniera satisfaciendo los mismos en relación con dicha vivienda con anterioridad a 4 de octubre de 2012.

Disposición transitoria vigésima quinta. Reducciones aplicables a determinados rendimientos. (406)

1. El límite de la reducción previsto en el artículo 18.2 de esta Ley para la extinción de relaciones laborales o mercantiles no se aplicará a los rendimientos del trabajo que deriven de extinciones producidas con anterioridad a 1 de enero de 2013.

2. Los rendimientos del trabajo procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley con período de generación superior a dos años, podrán aplicar la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 18 de esta Ley cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos, siempre que la fecha de la extinción de la relación sea anterior a 1 de agosto de 2014.

3. Los rendimientos distintos de los procedentes de indemnizaciones por extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad a 1 de enero de 2015 con derecho a la aplicación de la reducción prevista en los artículos 18.2, 23.3 26.2 y 32.1 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, podrán seguir aplicando la reducción prevista, respectivamente, en los artículos 18.2, 23.3, 26.2 y 32.1 de esta Ley a cada una de las fracciones que se imputen a partir de 1 de enero de 2015, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento, sea superior a dos.

En relación con rendimientos previstos en el párrafo anterior derivados de compromisos adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 que tuvieran previsto el inicio de su percepción de forma fraccionada en períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, la sustitución de la forma de percepción inicialmente acordada por su percepción en un único período impositivo no alterará el inicio del período de generación del rendimiento.

4. En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que hubieran sido concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015 y se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se concedieron anualmente, podrán aplicar la reducción prevista en el apartado 2 del artículo 18 de esta Ley aun cuando en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se ejerciten, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción prevista en dicho apartado. En este caso será de aplicación el límite previsto en el número 1.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 18 de esta Ley en su redacción, en vigor a 31 de diciembre de 2014, a los rendimientos del trabajo derivados de todas las opciones de compra concedidas con anterioridad a 1 de enero de 2015.

Disposición transitoria decimosexta. Salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto. (407)

En el caso de rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores a los que resulte de aplicación lo previsto en el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del Impuesto, a efectos de aplicar del límite previsto en el número 1.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 18 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto será de 22.100 euros."

Disposición transitoria decimoséptima. Incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones en los planes generales de entrega de opciones sobre acciones. (408)

En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones regulados en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

desde 1 de enero de 2013, por el artículo 4.Tres de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

(406) Disposición transitoria vigésima quinta modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Noventa y tres de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(407) Disposición transitoria decimosexta del Reglamento del IRPF añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarente del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(408) Disposición transitoria decimoséptima del Reglamento del IRPF añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta y uno del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

Disposición transitoria vigésima sexta. Régimen transitorio aplicable a la imputación de primas de seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012. (409)

A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra f) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, en los seguros colectivos contratados con anterioridad a 1 de diciembre de 2012, en los que figuren primas de importe determinado expresamente, y el importe anual de estas supere el límite fijado en dicho artículo, no será obligatoria la imputación por ese exceso.

Disposición transitoria vigésima séptima. Acciones o participaciones de entidades de nueva o reciente creación adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización. (410)

Los contribuyentes que obtengan ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de acciones o participaciones adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013 podrán aplicar la exención prevista en la disposición adicional trigésima cuarta de esta Ley en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, siempre que se cu plan los requisitos y condiciones establecidos en dicha disposición adicional.

Disposición transitoria vigésima octava. Acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa. (411)

No formará parte de la base de la deducción regulada en el artículo 68.1 de esta Ley el importe de las acciones o participaciones adquiridas con el saldo de cuentas ahorro-empresa en la medida en que dicho saldo hubiera sido objeto de deducción.

Disposición transitoria vigésima novena. Transmisiones de derechos de suscripción anteriores a 1 de enero de 2017. (412)

Para la determinación del valor de adquisición de los valores a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley, se deducirá el importe obtenido por las transmisiones de derechos de suscripción realizadas con anterioridad a 1 de enero de 2017, con excepción del importe de tales derechos que hubiera tributado como ganancia patrimonial. Cuando no se hubieran transmitido la totalidad de los derechos de suscripción, se entenderá que los transmitidos correspondieron a los valores adquiridos en primer lugar.

Disposición transitoria trigésima. Socios de sociedades civiles que tengan la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. (413)

1. Los contribuyentes de este Impuesto que sean socios de sociedades civiles, a las que hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Sección 2.ª del Título X de la esta Ley y adquieran la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, podrán seguir aplicando las deducciones en la cuota íntegra previstas en el artículo 68.2 de esta Ley que estuviesen pendientes de aplicación a 1 de enero de 2016 en los términos previstos en el de esta Ley, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. En lo que afecte a los contribuyentes de este Impuesto, será de aplicación lo dispuesto en la disposición transitoria trigésima segunda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Disposición transitoria trigésima primera. Requisito de antigüedad a efectos de tratamiento de Planes Individuales de Ahorro Sistemático de contratos de seguro formalizados antes de 1 de enero de 2015. (414)

A los Planes Individuales de Ahorro Sistemático formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2015, les será de aplicación el requisito de cinco años fijado en la letra g) de la disposición adicional tercera de esta Ley.

La transformación de un Plan Individual de Ahorro Sistemático formalizado antes de 1 de enero de 2015, o de un contrato de seguro de los regulados en la disposición transitoria decimocuarta de esta Ley, mediante la modificación del vencimiento del mismo, con la exclusiva finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia a una fecha que cumpla con el requisito de antigüedad de cinco años desde el pago de la primera prima exigido por las citadas disposiciones, no tendrá efectos tributarios para el tomador.

(409) Disposición transitoria vigésima sexta añadida, con efectos desde 1 de enero de 2013, por la disposición final décima.Quinta de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE del 28).

(410) Diposición transitoria vigésima séptima añadida, con efectos desde 29 de septiembre de 2013, por el artículo 27.Doce de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28).

(411) Disposición transitoria vigésima octava añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Noventa y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(412) Disposición transitoria vigésima novena añadida por el artículo Primero.Noventa y cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 2017, según establece la disposición final sexta. c) de la Ley 26/2014.

(413) Disposición transitoria trigésima añadida, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo Primero.Noventa y dos de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28). Véase el artículo 8 y la disposición transitoria decimonovena de la Ley.

(414) Disposición transitoria trigésima primera añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Noventa y siete de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

Disposición transitoria trigésima segunda. Límites para la aplicación del método de estimación objetiva en los ejercicios 2016, 2017 y 2018. (415)

Para los ejercicios 2016, 2017 y 2018, las magnitudes de 150.000 y 75.000 euros a que se refiere el apartado a') de la letra b) de la norma 3.ª del apartado 1 del artículo 31 de esta Ley, quedan fijadas en 250.000 y 125.000 euros, respectivamente.

Asimismo, para dichos ejercicios, la magnitud de 150.000 euros a que se refiere la letra c) de la norma 3.ª del apartado 1 del artículo 31 de esta Ley, queda fijada en 250.000 euros.

Disposición transitoria trigésima tercera. Aplicación en el ejercicio 2018 de la deducción establecida en el artículo 81 bis. (416)

En el período impositivo 2018, la deducción por cónyuge no separado legalmente con discapacidad y el incremento de la deducción previsto por cada uno de los hijos que excedan del número mínimo de hijos exigido para la adquisición de la condición de familia numerosa de categoría general o especial, se determinará tomando en consideración exclusivamente los meses iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Disposición transitoria trigésima cuarta. Obligación de declarar en el período impositivo 2018. (417)

Cuando el impuesto correspondiente al período impositivo 2018 se hubiera devengado a partir de la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, el límite de 14.000 euros establecido en el primer párrafo del apartado 3 del artículo 96 de esta Ley será de 12.643 euros.

Disposición transitoria trigésima quinta. Cuantía exenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas en los ejercicios 2018 y 2019. (418)

Los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, estarán exentos del gravamen especial en la cuantía prevista en el apartado 2 de la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017.

Dicha cuantía será de 10.000 euros para los premios derivados de juegos celebrados en el período impositivo 2018 a partir de la entrada en vigor de la citada Ley, y de 20.000 euros para los premios derivados de juegos celebrados en el período impositivo 2019.

Disposición derogatoria primera. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, y en particular el Real Decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. No obstante lo previsto en el apartado anterior, conservarán su vigencia en lo que se refiere a este Impuesto:

1.º La disposición adicional segunda de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de intermediarios financieros.

2.º La Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, salvo lo dispuesto en el artículo 32 de la misma.

3.º Las disposiciones adicionales decimosexta, decimoséptima y vigésima tercera de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º Los artículos 93 y 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

5.º La Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

6.º El Real Decreto-ley 7/1994, de 20 de junio, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

7.º El Real Decreto-ley 2/1995, de 17 de febrero, sobre Libertad de Amortización para las Inversiones Generadoras de Empleo.

8.º La disposición transitoria undécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

9.º El artículo 13 de la Ley 32/1999, de 8 de octubre, de solidaridad con las víctimas del terrorismo.

10.º Las disposiciones adicionales tercera y sexta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

11.º La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

12.º La disposición transitoria segunda de la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales.

13.º Las disposiciones adicionales quinta, decimoctava, trigésima tercera, trigésima cuarta y trigésima séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

(415) Disposición transitoria trigésima segunda añadida, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo 61 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE del 30) y modificada, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 2 del Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre , por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social (BOE del 30).

(416) Disposición transitoria trigésima tercera añadida, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 62.Tres de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4)

(417) Disposición transitoria trigésima cuarta añadida, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 63.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

(418) Disposición transitoria trigésima quinta añadida, con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 67.Dos de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).

14.º El artículo 5.7 del Real Decreto-Ley 6/2004, de 17 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

15.º El artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación vehículos a motor aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre.

16.º El artículo 7 del Real Decreto-ley 8/2004, de 5 de noviembre, sobre indemnizaciones a los participantes en operaciones internacionales de paz y seguridad.

17.º El artículo 5.7 de la Ley 2/2005, de 15 de marzo, por la que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los incendios e inundaciones acaecidos en las Comunidades Autónomas de Aragón, Cataluña, Andalucía, La Rioja, Comunidad Foral de Navarra y Comunidad Valenciana.

18.º El artículo 3.7 del Real Decreto-Ley 11/2005, de 22 de julio, por el que se aprueban medidas urgentes en materia de incendios forestales.

3. La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1 no perjudicará los derechos de la Hacienda pública respecto a las obligaciones devengadas durante su vigencia.

Disposición derogatoria segunda. Impuesto sobre Sociedades.

1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2007 quedan derogados el artículo 23 y el Capítulo VI del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. (419) Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2011 quedan derogados los artículos 36, 37, apartados 4, 5 y 6 del artículo 38, apartados 2 y 3 del artículo 39, artículos 40 y 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

3. (420) Derogado

4. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 quedan derogados el apartado 1 del artículo 34 y los apartados 1, 3 y 7 del artículo 38 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

(419) Apartado 2 de la disposición derogatoria segunda redactado por el artículo 92.Cuatro de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5).

(420) Apartado 3 de la disposición derogatoria segunda derogado, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, por la disposición derogatoria única.2.a) de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del 30).

Disposición final primera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

(...)

Disposición final segunda. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

(...)

Disposición final tercera. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

(...)

Disposición final cuarta. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

(...)

Disposición final quinta. Modificación del texto refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

(...)

Disposición final sexta. Habilitación para la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

a) La escala y los tipos del impuesto y las deducciones en la cuota.

b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en esta Ley.

Disposición final séptima. Habilitación normativa.

El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

Disposición final octava. Entrada en vigor.

1. Esta Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2007. No obstante, las habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado y la disposición final primera de esta Ley entrarán en vigor el día siguiente al de la publicación de esta Ley en el "Boletín Oficial del Estado".

2. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esta Ley será de aplicación a las rentas obtenidas a partir de 1 de enero de 2007 y a las que corresponda imputar a partir de la misma, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus normas de desarrollo, Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias y del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Disposición adicional primera. Exención de las indemnizaciones por daños personales.

A los efectos de lo dispuesto en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las indemnizaciones pagadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 1 del texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre, y concordantes de su Reglamento, tendrán la consideración de indemnizaciones en la cuantía legalmente reconocida, a los efectos de su calificación como rentas exentas, en tanto sean abonadas por una entidad aseguradora como consecuencia de la responsabilidad civil de su asegurado.

Disposición adicional segunda. Acuerdos previos de valoración de las retribuciones en especie del trabajo personal a efectos de la determinación del correspondiente ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(El contenido de esta disposición se transcribe en la página 988).

Disposición adicional tercera. Información a los tomadores de los Planes de Previsión Asegurados y seguros de dependencia. (421)

Sin perjuicio de las obligaciones de información establecidas en la normativa de seguros privados, mediante resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones se establecerán las obligaciones de información que las entidades aseguradoras que comercialicen planes de previsión asegurados y seguros de dependencia deberán poner en conocimiento de los tomadores, con anterioridad a su contratación, sobre tipo de interés garantizado, plazos de cada garantía y gastos previstos, así como la información periódica que deberán remitir a los tomadores y aquélla que deba estar a disposición de los mismos.

Disposición adicional sexta. Régimen fiscal del acontecimiento "Copa del América 2007".

(No aplicable)

Disposición adicional séptima. Rendimientos del capital mobiliario a integrar en la renta del ahorro. (422)

A los exclusivos efectos de lo establecido en el artículo 46 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial del las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, se entenderá que no proceden de entidades vinculadas con el contribuyente los rendimientos del capital mobiliario previstos en el artículo 25.2 de la Ley 35/2006 satisfechos por las entidades previstas en el artículo 1.2 del Real Decreto Legislativo 1298/1986, de 28 de junio, sobre Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las Comunidades Europeas, cuando no difieran de los que hubieran sido ofertados a otros colectivos de similares características a las de las personas que se consideran vinculadas a la entidad pagadora.

Disposición transitoria primera. Transmisiones de elementos patrimoniales afectos realizadas con anterioridad al 1 de enero de 1998.

1. Para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, en la transmisión, con anterioridad a 1 de enero de 1998, de elementos patrimoniales afectos al ejercicio de actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, se tomará como período de amortización el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión.

2. El plazo de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a actividades económicas desarrolladas por contribuyentes que determinasen su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva, al que se refiere el artículo 21.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, será, cuando la reinversión se hubiera efectuado con anterioridad al 1 de enero de 1998, de siete años, excepto que su vida útil, calculada según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas en el momento de la reinversión, fuera inferior.

3. Los contribuyentes que determinasen su rendimiento neto por el método de estimación objetiva que se hubieran acogido a la exención por rinversión prevista en el artículo 127 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 1999, deberán mantener afectos al desarrollo de su actividad económica los elementos patrimoniales objeto de la reinversión de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando la transmisión y la reinversión hubiera tenido lugar con anterioridad al 1 de enero de 1998, el plazo de permanencia del elemento patrimonial se determinará según el período máximo de amortización según tablas oficialmente aprobadas vigentes en el momento de la reinversión. También se entenderá cumplido el requisito de permanencia cuando el elemento patrimonial se hubiera mantenido durante los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que venció el plazo de los tres años posteriores a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial cuya transmisión originó la renta exenta.

2.ª Cuando la reinversión hubiera tenido lugar con posterioridad al 1 de enero de 1998, el período máximo de amortización al que se refiere la regla anterior se determinará de acuerdo con la tabla de amortización prevista en el artículo 37.2 de este Reglamento.

(421) Véase la Resolución de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, de 20 de octubre de 2008 (BOE del 28).

(422) Esta disposición adicional se refiere al artículo 46 de la Ley del Impuesto, en la redacción anterior a la otorgada al mismo por la Ley 11/2009, de 26 de octubre (BOE del 27), añadida por el Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE del 18), con efectos desde 1 de enero de 2008.

Disposición transitoria segunda. Reinversión de beneficios extraordinarios.

Los contribuyentes que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2002, hubieran transmitido elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas por ellos desarrolladas y hubieran optado por aplicar lo previsto en el artículo 21 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción vigente hasta 1 de enero de 2002, integrarán el importe total de la ganancia patrimonial en la base imponible general de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 36.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, y 40 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, según las redacciones vigentes hasta 1 de enero de 2003.

Disposición transitoria tercera. Regularización de deducciones por incumplimiento de requisitos. (423)

1. Cuando, por incumplimiento de alguno de los requisitos establecidos, se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones aplicadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2009, las cantidades indebidamente deducidas se sumarán a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica, del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, en el mismo porcentaje que, en su momento, se aplicó.

2. Cuando, en períodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas por cuenta ahorro-empresa, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida estatal y a la cuota líquida autonómica o complementaria devengadas en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos, las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la forma prevista en la letra b) del apartado 2 del artículo 59 de este Reglamento, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014.

Disposición transitoria cuarta. Dividendos procedentes de sociedades transparentes y patrimoniales.

1. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad que los distribuye se hallase en régimen de transparencia fiscal, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria decimoquinta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a los dividendos o participaciones en beneficios a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del Impuesto que procedan de períodos impositivos durante los cuales a la entidad que los distribuye le haya sido de aplicación el régimen de las sociedades patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Disposición transitoria quinta. Régimen transitorio de las modificaciones introducidas en materia de retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario y sobre ganancias patrimoniales.

1. La obligación de retener en las transmisiones, amortizaciones o reembolsos de activos financieros con rendimiento explícito será aplicable a las operaciones formalizadas desde el 1 de enero de 1999.

En las transmisiones de activos financieros con rendimiento explícito emitidos con anterioridad a 1 de enero de 1999, en caso de no acreditarse el precio de adquisición, la retención se practicará sobre la diferencia entre el valor de emisión del activo y el precio de transmisión.

No se someterán a retención los rendimientos derivados de la transmisión, canje o amortización de valores de deuda pública emitidos con anterioridad a 1 de enero de 1999 que, con anterioridad a esta fecha, no estuvieran sujetos a retención.

2. Cuando se perciban, a partir de 1 de enero de 1999, rendimientos explícitos para los que, por ser la frecuencia de las liquidaciones superior a doce meses, se hayan efectuado ingresos a cuenta, la retención definitiva se practicará al tipo vigente en el momento de la exigibilidad y se regularizará atendiendo a los ingresos a cuenta realizados.

Disposición transitoria sexta. Retención aplicable a determinadas actividades económicas a las que resulta de aplicación el método de estimación objetiva.

No procederá la práctica de la retención prevista en el apartado 6 del artículo 95 de este Reglamento hasta que no finalice el plazo señalado en el apartado 1 de la disposición transitoria segunda de este Real Decreto.

Disposición transitoria séptima. Delimitación de las aportaciones a instrumentos de previsión social complementaria cuando concurran aportaciones anteriores y posteriores a 31 de diciembre de 2006.

A efectos de determinar la base de retención como consecuencia de la aplicación del apartado 2 de las disposiciones transitorias undécima y duodécima de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las entidades que gestionen los instrumentos previstos en dichas disposiciones transitorias deberán separar contablemente las primas o aportaciones realizadas así como la rentabilidad correspondiente que pudiera acogerse a este régimen

---

(423) Disposición transitoria tercera modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Treinta y ocho del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

transitorio, del resto de primas o aportaciones y su rentabilidad.

Asimismo, en los supuestos de movilización de derechos consolidados o económicos de dichos sistemas de previsión social se deberá comunicar la información prevista en el apartado anterior.

Disposición transitoria octava. Movilizaciones entre planes de previsión asegurados.

Las solicitudes de movilización de la provisión matemática entre planes de previsión asegurados formuladas hasta la entrada en vigor del artículo 49.3 de este Reglamento, se regirán por lo dispuesto en el artículo 49.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Físicas aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio.

Disposición transitoria novena. Ampliación del plazo de dos años para transmitir la vivienda habitual a efectos de la exención por reinversión, cuando previamente se hubiera adquirido otra vivienda en los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria décima. Ampliación del plazo de cuentas vivienda.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria undécima. Minoración del tipo de retención por aplicación del régimen transitorio de deducción por inversión en vivienda habitual. (424)

A efectos de la reducción de dos enteros del tipo de retención prevista en el artículo 86.1 de este Reglamento, no será necesario que reiteren la comunicación prevista en el artículo 88.1 de este Reglamento al mismo pagador los contribuyentes que, teniendo derecho a la aplicación de la reducción de dos enteros del tipo de retención, hubiesen comunicado esta circunstancia con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Disposición transitoria decimotercera. Tipos de retención aplicables en 2015.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria decimoquinta. Aplicación de lo dispuesto en las disposiciones transitorias cuarta y novena de la Ley del Impuesto respecto de obligaciones de retener que nazcan en el primer trimestre de 2015.

(No aplicable en 2018)

Disposición transitoria decimosexta. Salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto. (425)

En el caso de rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores a los que resulte de aplicación lo previsto en el apartado 4 de la disposición transitoria vigésima quinta de la Ley del Impuesto, a efectos de aplicar del límite previsto en el número 1.º de la letra b) del apartado 2 del artículo 18 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, la cuantía del salario medio anual del conjunto de declarantes del Impuesto será de 22.100 euros.

Disposición transitoria decimoséptima. Incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones en los planes generales de entrega de opciones sobre acciones. (426)

En los planes generales de entrega de opciones de compra sobre acciones o participaciones regulados en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de las acciones o participaciones adquiridas, al menos, durante tres años, motivará la obligación de presentar una autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, en el plazo que medie entre la fecha en que se incumpla el requisito y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Disposición final única. Autorización al Ministro de Economía y Hacienda.

Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para dictar las disposiciones necesarias para la aplicación de este Reglamento.

(424) Disposición transitoria undécima modificada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo Segundo. Primero.Catorce del Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre (BOE del 6).

(425) Disposición transitoria decimosexta añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero.Cuarenta del Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

(426) Apartado 3 de la disposición transitoria decimoséptima añadida, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo Primero. Cuarenta y unodel Real Decreto 633/2015, de 10 de julio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio (BOE del 11).

ADENDA

DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL

LEY 35/2006 Y REGLAMENTO DEL IRPF EN LA REDACCIÓN EN VIGOR A 31 DE DICIEMBRE DE 2012

Artículo 67. Cuota líquida estatal.

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

a) La deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el apartado 1 del artículo 68 de esta Ley.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley.

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 68. Deducciones.

1. Deducción por inversión en vivienda habitual.

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 7,5 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente. A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

También podrán aplicar esta deducción por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el párrafo anterior, de 9.040 euros anuales. En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando esta deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

4.º También podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual los contribuyentes que efectúen obras e instalaciones de adecuación en la misma, incluidos los elementos comunes del edificio y los que sirvan de paso necesario entre la finca y la vía pública, con las siguientes especialidades:

a) Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

b) Darán derecho a deducción las obras e instalaciones de adecuación que deban efectuarse en la vivienda habitual del contribuyente, por razón de la discapacidad del propio contribuyente o de su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, que conviva con él.

c) La vivienda debe estar ocupada por cualquiera de las personas a que se refiere el párrafo anterior a título de propietario, arrendatario, subarrendatario o usufructuario.

d) La base máxima de esta deducción, independientemente de la fijada en el número 1.º anterior, será de 12.080 euros anuales.

e) El porcentaje de deducción será el 10 por ciento.

f) Se entenderá como circunstancia que necesariamente exige el cambio de vivienda cuando la anterior resulte inadecuada en razón a la discapacidad.

g) Tratándose de obras de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad, podrán aplicar esta deducción además del contribuyente a que se refiere la letra b) anterior, los contribuyentes que sean copropietarios del inmueble en el que se encuentre la vivienda.

Reglamento: artículos 54 y 55, redacción en vigor a 31-12-2012

Artículo 54. Concepto de vivienda habitual.

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

4. A los exclusivos efectos de la aplicación de las exenciones previstas en los artículos 33.4. b) y 38 de la Ley del Impuesto, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando, con arreglo a lo dispuesto en este artículo, dicha edificación constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de transmisión.

Artículo 55. Adquisición y rehabilitación de la vivienda habitual.

1. Se asimilan a la adquisición de vivienda:

1.º La construcción o ampliación de la misma, en los siguientes términos:

Ampliación de vivienda, cuando se produzca el aumento de su superficie habitable, mediante cerramiento de parte descubierta o por cualquier otro medio, de forma permanente y durante todas las épocas del año.

Construcción, cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras, o entregue cantidades a cuenta al promotor de aquéllas, siempre que finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

2.º En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

También podrá practicarse deducción por las cantidades satisfechas, en su caso, para la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir su vivienda habitual, con el límite conjunto de 9.015 euros anuales.

2. Por el contrario, no se considerará adquisición de vivienda:

a) Los gastos de conservación o reparación, en los términos previstos en el artículo 13 de este Reglamento.

b) Las mejoras.

c) La adquisición de plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y, en general, los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, siempre que se adquieran independientemente de ésta. Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje adquiridas con éstas, con el máximo de dos.

3. Si como consecuencia de hallarse en situación de concurso, el promotor no finalizase las obras de construcción antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo o no pudiera efectuar la entrega de las viviendas en el mismo plazo, éste quedará ampliado en otros cuatro años.

En estos casos, el plazo de doce meses a que se refiere el artículo 54.2 de este Reglamento comenzará a contarse a partir de la entrega.

Para que la ampliación prevista en este apartado surta efecto, el contribuyente que esté obligado a presentar declaración por el Impuesto, en el período impositivo en que se hubiese incumplido el plazo inicial, deberá acompañar a la misma tanto los justificantes que acrediten sus inversiones en vivienda como cualquier documento justificativo de haberse producido alguna de las referidas situaciones.

En los supuestos a que se refiere este apartado, el contribuyente no estará obligado a efectuar ingreso alguno por razón del incumplimiento del plazo general de cuatro años de finalización de las obras de construcción.

4. Cuando por otras circunstancias excepcionales no imputables al contribuyente y que supongan paralización de las obras, no puedan éstas finalizarse antes de transcurrir el plazo de cuatro años a que se refiere el apartado 1 de este artículo, el contribuyente podrá solicitar de la Administración la ampliación del plazo.

La solicitud deberá presentarse en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal

durante los treinta días siguientes al incumplimiento del plazo.

En la solicitud deberán figurar tanto los motivos que han provocado el incumplimiento del plazo como el período de tiempo que se considera necesario para finalizar las obras de construcción, el cual no podrá ser superior a cuatro años.

A efectos de lo señalado en el párrafo anterior, el contribuyente deberá aportar la justificación correspondiente.

A la vista de la documentación aportada, el Delegado o Administrador de la Agencia Estatal de Administración Tributaria decidirá tanto sobre la procedencia de la ampliación solicitada como con respecto al plazo de ampliación, el cual no tendrá que ajustarse necesariamente al solicitado por el contribuyente.

Podrán entenderse desestimadas las solicitudes de ampliación que no fuesen resueltas expresamente en el plazo de tres meses.

La ampliación que se conceda comenzará a contarse a partir del día inmediato siguiente a aquel en que se produzca el incumplimiento.

5. A los efectos previstos en el artículo 68.1.1.º de la Ley del Impuesto se considerará rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

Artículo 56. Cuentas vivienda.

1. Se considerará que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente las cantidades que se depositen en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.

c) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto, sin tomar en consideración a estos efectos la cuantía de la base imponible del contribuyente correspondiente al período impositivo en que se adquiera o rehabilite la vivienda o a los períodos impositivos posteriores.

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas viviendas deberán identificarse separadamente en la declaración del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

Entidad donde se ha abierto la cuenta.

Sucursal.

Número de la cuenta.

Artículo 57. Obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad.

1. A efectos de la deducción prevista en el artículo 68.1.4.º de la Ley del Impuesto, se entiende por obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad aquéllas que impliquen una reforma del interior de la misma, así como las de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, o las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad.

2. La acreditación de la necesidad de las obras e instalaciones para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de la persona con discapacidad, se efectuará ante la Administración tributaria mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma.

(...)

Artículo 70. Comprobación de la situación patrimonial.

1. La aplicación de la deducción por inversión en vivienda y de la deducción por cuenta ahorro-empresa requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

(...)

Artículo 77. Cuota líquida autonómica.

1. La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

a) El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual prevista en el artículo 78 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial establecidos en su artículo 70.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.

c) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. **(1)**

2. El resultado de las operaciones a que se refiere el apartado anterior no podrá ser negativo.

Artículo 78. Tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual.

1. El tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual regulada en el artículo 68.1 de esta Ley será el resultado de aplicar a la base de la deducción, de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstas en el mismo, los porcentajes que, conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado los porcentajes a que se refiere el apartado anterior, serán de aplicación los siguientes:

a) Con carácter general el 7,5 por ciento.

b) Cuando se trate de obras de adecuación de la vivienda habitual por personas con discapacidad a que se refiere el número 4.º del artículo 68.1 de esta Ley, el porcentaje será el 10 por ciento.

(1) La normativa que aprueba las deducciones autonómicas para el ejercicio 2014 se transcriben en la Adenda de este Apéndice, páginas 1039 y ss.

EXENCIÓN POR TRANSMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN ADQUIRIDAS ANTES DE 29 DE SEPTIEMBRE DE 2013.

LEY 35/2006 DEL IRPF EN LA REDACCIÓN EN VIGOR A 31 DE DICIEMBRE DE 2012

Disposición adicional trigésima cuarta. Medidas para favorecer la capitalización de empresas de nueva o reciente creación. (2)

1. Estarán exentas las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación que cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 siguiente, cuyo valor total de adquisición no exceda, para el conjunto de entidades, de 25.000 euros anuales, ni de 75.000 euros por entidad durante todo el período de tres años a que se refiere la letra a) del apartado 3 siguiente, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en esta disposición adicional.

2. A los efectos de poder aplicar la exención prevista en el apartado anterior, la entidad deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Deberá revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

b) No estar admitida a cotización en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades.

c) La entidad debe desarrollar una actividad económica. En particular, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

d) Que para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

e) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 200.000 euros en los períodos impositivos de la misma en los que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

(2) La disposición adicional trigésimo cuarta de la Ley IRPF fue suprimida por el artículo 27.Diez de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE del 28). Véase la actual disposición transitoria vigésima séptima de la Ley IRPF. Pág. 1009 del Apéndice normativo.

f) Que la entidad no tenga ninguna relación laboral ni mercantil, al margen de la condición de socio, con el contribuyente.

Los requisitos establecidos en este apartado, excepto el previsto en la letra e) anterior, deberán cumplirse por la entidad durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

3. A efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1 anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución, contados de fecha a fecha, aun cuando se trate de entidades ya constituidas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2011.

b) La participación del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

c) Que el tiempo de permanencia de la acción o participación en el patrimonio del contribuyente sea superior a tres años e inferior a diez años, contados de fecha a fecha.

4. En ningún caso resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 anterior en los siguientes supuestos:

a) Cuando se trate de participaciones suscritas por el contribuyente con el saldo de la cuenta ahorro-empresa. Dichas participaciones no se tendrán en cuenta para el cálculo del porcentaje de participación a que se refiere la letra b) del apartado 3 anterior.

b) Cuando se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

c) Cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos en el año anterior o posterior a la transmisión de las acciones o participaciones. En este caso, la exención no procederá respecto de los valores que como consecuencia de dicha adquisición permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

d) Cuando las acciones o participaciones se transmitan a una entidad vinculada con el contribuyente, su cónyuge, cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, o un residente en país o territorio considerado como paraíso fiscal.

5. La entidad a que se refiere el apartado 2 anterior deberá presentar una declaración informativa con el contenido que reglamentariamente se establezca en relación con el cumplimiento de los requisitos exigidos a la entidad, la identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación.

El Ministro de Economía y Hacienda establecerá el modelo, así como el plazo y forma de presentación de la declaración informativa a que se refiere este apartado.

DEDUCCIÓN POR ALQUILER DE LA VIVIENDA HABITUAL LEY 35/2006 DEL IRPF EN LA REDACCIÓN EN VIGOR A 31 DE DICIEMBRE DE 2014

Artículo 67. Cuota líquida estatal.

1. La cuota líquida estatal del Impuesto será el resultado de disminuir la cuota íntegra estatal en la suma de:

a) La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el apartado 1 del artículo 68 de esta Ley.

b) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley.

Artículo 68. Deducciones.

7. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

Los contribuyentes cuya base imponible sea inferior a 24.107,20 euros anuales podrán deducirse el 10,05 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por el alquiler de su vivienda habitual. La base máxima de esta deducción será de:

a) cuando la base imponible sea igual o inferior a 17.707,20 euros anuales: 9.040 euros anuales,

b) cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 euros anuales: 9.040 euros menos el resultado de multiplicar por 1,4125 la diferencia entre la base imponible y 17.707,20 euros anuales.

Artículo 77. Cuota líquida autonómica.

1. La cuota líquida autonómica será el resultado de disminuir la cuota íntegra autonómica en la suma de:

a) El 50 por ciento del importe total de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de esta Ley, con los límites y requisitos de situación patrimonial previstos en sus artículos 69 y 70.

b) El importe de las deducciones establecidas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

ADENDA

LEYES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS POR LAS QUE SE APRUEBAN MEDIDAS FISCALES APLICABLES EN EL IRPF, EJERCICIO 2018

ANDALUCÍA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2018, DE 19 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOJA 27-06-2018)

Artículo 1. Objeto de la Ley

La presente Ley tiene por objeto establecer normas en materia de tributos cedidos en ejercicio de las competencias normativas que atribuye a la Comunidad Autónoma de Andalucía la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión, en los casos y condiciones previstos en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

Artículo 2. Concepto de vivienda habitual

A efectos de esta Ley, el concepto de vivienda habitual es el fijado por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2012, según lo siguiente:

1. Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo el carácter de habitual cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o cambio de empleo, u otras análogas justificadas.

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente, en un plazo no superior a doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o de terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

a) Cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran otras circunstancias que necesariamente impidan la ocupación de la vivienda, en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo.

b) Cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Se asimilan a la vivienda habitual los siguientes conceptos:

a) Los anexos o cualquier otro elemento que no constituya la vivienda propiamente dicha, tales como jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas, siempre que se adquieran conjuntamente con la vivienda.

b) Las plazas de garaje adquiridas conjuntamente con ésta, con el máximo de dos.

Artículo 3. Consideración legal de persona con discapacidad.

A los efectos de esta Ley, la consideración de persona con discapacidad es la fijada por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según lo siguiente:

1. Tendrán la consideración de personas con discapacidad las que acrediten un grado igual o superior al 33 por ciento, de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, o norma que lo sustituya.

2. En particular, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

3. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

Artículo 4. Concepto de familia monoparental.

A los efectos de esta Ley, en los casos de separación legal o cuando no existiera vínculo matrimonial, tendrá la consideración de familia monoparental la formada por la madre o el padre y los hijos que convivan con una u otro y que reúnan alguno de los siguientes requisitos:

a) Hijos menores de edad, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

TÍTULO I
Impuestos directos

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 5. Deducción autonómica para los beneficiarios de las ayudas a viviendas protegidas

1. Los contribuyentes que hayan percibido subvenciones o ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía para la adqui-

sición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida conforme a dicha normativa podrán aplicar, en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una deducción de 30 euros, en el período impositivo en que se haya percibido la subvención o ayuda económica.

2. Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integran no superen 2,50 veces el IPREM en el caso de viviendas protegidas de régimen especial, 3,50 veces el IPREM para las viviendas protegidas de régimen general y 5,50 veces el IPREM en las viviendas protegidas de precio limitado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Plan de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía 2016-2020, aprobado por Decreto 141/2016, de 2 de agosto, o con la norma que lo sustituya.

3. Se consideran ingresos anuales de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Artículo 6. Deducciones autonómicas por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida y por las personas jóvenes

1. Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los casos que proceda, se establece una deducción del **2%** por las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación del inmueble que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la vivienda tenga la calificación de protegida de conformidad con la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en la fecha del devengo del impuesto.

b) Que los ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integran no superen 2,50 veces el IPREM en el caso de viviendas protegidas de régimen especial, 3,50 veces el IPREM para las viviendas protegidas de régimen general y 5,50 veces el IPREM en las viviendas protegidas de precio limitado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 23 del Plan de Vivienda y Rehabilitación de Andalucía 2016-2020, aprobado por Decreto 141/2016, de 2 de agosto, o con la norma que lo sustituya.

Se consideran ingresos anuales de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro.

c) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del día 1 de enero de 2003.

2. Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual establecida en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los casos que proceda, se establece una deducción del 3% por las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición o rehabilitación del inmueble que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que sea menor de 35 años en la fecha del devengo del impuesto. En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

c) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se haya iniciado a partir del día 1 de enero de 2003.

3. La base y el límite máximo de las deducciones previstas en los apartados anteriores se determinarán de acuerdo con los requisitos y circunstancias previstos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2012. La base máxima de estas deducciones será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

4. También podrán aplicar estas deducciones por las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición establecidos reglamentariamente, y siempre que se destinen a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual, con el límite, conjuntamente con el previsto en el apartado anterior, de 9.040 euros anuales.

5. En los supuestos de nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial, el contribuyente podrá seguir practicando estas deducciones, por las cantidades satisfechas en el período impositivo para la adquisición de la que fue durante la vigencia del matrimonio su vivienda habitual, siempre que continúe teniendo esta condición para los hijos comunes y el progenitor en cuya compañía queden.

6. Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción. Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

7. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1.c) y 2.c) de este artículo, se entenderá que la inversión en la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual se inicia

en la fecha que conste en el contrato de adquisición o de obras, según corresponda.

8. Asimismo, se considerará rehabilitación de vivienda habitual la que cumpla los requisitos y circunstancias fijadas por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2012, en concreto, las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 106/2018, de 9 de marzo por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda 2018-2021, o Plan que lo sustituya.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción de la vivienda mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la vivienda en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la vivienda la parte proporcional correspondiente al suelo.

9. Las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 serán incompatibles entre sí.

Artículo 7. Deducción autonómica por cantidades invertidas en el alquiler de vivienda habitual

1. Los contribuyentes que sean menores de 35 años en la fecha del devengo del impuesto tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción del 15% con un máximo de 500 euros anuales de las cantidades satisfechas en el período impositivo por alquiler de la que constituya su vivienda habitual, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

b) Que se acredite la constitución del depósito obligatorio de la fianza a la que se refiere el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de acuerdo con la normativa autonómica de aplicación.

c) Que el contribuyente identifique al arrendador o arrendadora de la vivienda haciendo constar su Número de Identificación Fiscal (NIF) en la correspondiente autoliquidación.

2. En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre en el supuesto de familias monoparentales.

Artículo 8. Deducciones autonómicas para los contribuyentes beneficiarios de las ayudas familiares

1. Los contribuyentes que hayan percibido en el período impositivo ayudas económicas en aplicación de la normativa de la Comunidad Autónoma de Andalucía de apoyo a las familias andaluzas tendrán derecho a aplicar, en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las deducciones que se indican a continuación:

a) 50 euros por hijo menor de tres años que integre la unidad familiar del contribuyente, cuando se tuviera derecho a percibir ayudas económicas por hijo menor de tres años en el momento de un nuevo nacimiento.

b) 50 euros por hijo que integre la unidad familiar del contribuyente, cuando se tuviera derecho a percibir ayudas económicas por parto múltiple.

2. Podrán aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales de la unidad familiar en la que se integra el contribuyente no excedan de 11 veces el Salario Mínimo Interprofesional.

3. Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de las deducciones previstas en el apartado 1 anterior, su importe se distribuirá por partes iguales.

4. Se consideran ingresos anuales de la unidad familiar los compuestos por la base imponible general y la base imponible del ahorro.

Artículo 9. Deducción autonómica por adopción de hijos en el ámbito internacional

1. En los supuestos de adopción internacional, los contribuyentes tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo en el que se haya inscrito la adopción en el Registro Civil.

2. Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 80.000 euros en caso de tributación individual o a 100.000 euros en caso de tributación conjunta.

3. Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.

4. Cuando sean dos los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el apartado anterior, su importe se distribuirá por partes iguales.

5. Esta deducción será compatible con las deducciones para los beneficiarios de ayudas familiares reguladas en el artículo 8 de la presente Ley.

Artículo 10. Deducción autonómica para madre o padre de familia monoparental y, en su caso, con ascendientes mayores de 75 años

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo, los contribuyentes que sean madres o padres de familia monoparental en la fecha del devengo del impuesto, tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 100 euros.

Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 80.000 euros en tributación individual o a 100.000 euros en caso de tributación conjunta.

2. La deducción prevista en el apartado anterior del presente artículo se incrementará adicionalmente en 100

euros por cada ascendiente que conviva con la familia monoparental, siempre que éstos generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años establecido en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en este artículo, se estará a las reglas de prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 11. Deducción autonómica para contribuyentes con discapacidad.

1. Los contribuyentes que tengan la consideración de personas con discapacidad, tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 100 euros.

2. Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

Artículo 12. Deducción autonómica para contribuyentes con cónyuges o parejas de hecho con discapacidad

1. Los contribuyentes con cónyuges o parejas inscritas en el Registro de Parejas de Hecho previsto en el artículo 6 de la Ley 5/2002, de 16 de diciembre, de Parejas de Hecho, que no sean declarantes del impuesto en el ejercicio y que acrediten, en las condiciones establecidas por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, un grado de discapacidad igual o superior al 65%, tendrán derecho a aplicar una deducción de 100 euros en la cuota íntegra autonómica.

2. Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

3. No tendrán derecho a aplicar esta deducción los contribuyentes cuyos cónyuges o parejas de hecho con discapacidad hayan aplicado la deducción prevista en el artículo anterior.

Artículo 13. Deducción autonómica por asistencia a personas con discapacidad.

1. Los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de descendientes o ascendientes conforme a la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 100 euros por persona con discapacidad

Tendrán derecho a aplicar esta deducción aquellos contribuyentes cuando la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 80.000 euros en tributación individual o a 100.000 euros en caso de tributación conjunta.

2. Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el apartado 1 de este artículo, se estará a las reglas del prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Asimismo, cuando se acredite que las personas con discapacidad necesitan ayuda de terceras personas y generen derecho a la aplicación del mínimo en concepto de gastos de asistencia, conforme a la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad resultante de aplicar el 15% del importe satisfecho a la Seguridad Social, en concepto de cuota fija que sea por cuenta del empleador o empleadora, de conformidad con lo establecido en el Sistema Especial del Régimen General de la Seguridad Social de Empleados del Hogar de trabajadores fijos, con el límite de 500 euros anuales por contribuyente..

Únicamente tendrá derecho a esta deducción el contribuyente titular del hogar familiar que conste como tal en la Tesorería General de la Seguridad Social, por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial del Régimen General de la Seguridad Social de Empleados del Hogar de trabajadores fijos, de acuerdo con lo previsto en la normativa de aplicación.

Artículo 14. Deducción autonómica por ayuda doméstica

1. La persona titular del hogar familiar, siempre que constituya su vivienda habitual, y que conste en la Tesorería General de la Seguridad Social por la afiliación en Andalucía al Sistema Especial del Régimen General de la Seguridad Social de Empleados del Hogar, podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad resultante de aplicar el 15% del importe satisfecho por cuenta del empleador o empleadora a la Seguridad Social correspondiente a la cotización anual de un empleado o empleada, con un límite máximo de 250 euros anuales, que será actualizado anualmente conforme a la legislación vigente, cuando concurra cualquiera de los siguientes requisitos en la fecha del devengo del impuesto:

a) Que los cónyuges o miembros integrantes de la pareja, inscrita en el Registro de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Andalucía, sean madres o padres de hijos que formen parte de la unidad familiar y que ambos perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

En este supuesto, podrá aplicarse la deducción la persona titular del hogar familiar o su cónyuge o pareja de hecho.

b) Que los contribuyentes sean madres o padres de familia monoparental y perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

2. A los efectos de este artículo, se entenderá por titular del hogar familiar el previsto en la normativa reguladora del Sistema Especial del Régimen General de la Seguridad Social de Empleados del Hogar.

Artículo 15. Deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en determinadas sociedades mercantiles

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital, cuando se trate de sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa.

2. El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

3. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40% del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.° Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

2.° Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho. Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.° Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, y que se mantengan las condiciones del contrato durante al menos veinticuatro meses.

4.° Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3.° anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

Artículo 16. Deducción autonómica para trabajadores por gastos de defensa jurídica de la relación laboral

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el importe que hayan satisfecho, en concepto de gastos de defensa jurídica derivados de la relación laboral en procedimientos judiciales de despido, extinción de contrato y reclamación de cantidades, con el límite de 200 euros.

2. El derecho a disfrutar de la deducción se justificará de acuerdo con lo previsto en el artículo 49.

Artículo 17. Escala autonómica

La escala autonómica aplicable a la base liquidable general será la siguiente:

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,00
20.200,00	2.175,00	7.800,00	15,00
28.000,00	3.345,00	7.200,00	16,50
35.200,00	4.533,00	14.800,00	19,00
50.000,00	7.345,00	10.000,00	19,50
60.000,00	9.295,00	60.000,00	23,50
120.000,00	23.395,00	en adelante	25,50

CAPÍTULO II

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 49. Obligaciones formales

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán obligados a conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones de la cuota que se contemplan en la presente Ley y que hayan aplicado en sus declaraciones por dicho impuesto.

2. Mediante Orden de la Consejería competente en materia de Hacienda podrán establecerse obligaciones específicas de justificación e información, destinadas al control de las deducciones a que se refiere el apartado anterior.

....

ARAGÓN

DECRETO LEGISLATIVO 1/2005, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DEL GOBIERNO DE ARAGÓN, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOA 28-10-2005)

Artículo 110-1. Escala autonómica del impuesto. (1)

La escala autonómica aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a partir de 1 de enero de 2016, será la siguiente:

B.L. hasta €	Cuota íntegra	Resto B.L.	Tipo
0	0	12.450,00	10,00%
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50%
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50%
34.000,00	4.352,75	16.000,00	19,00%
50.000,00	7.392,75	10.000,00	21,00%
60.000,00	9.492,75	10.000,00	22,00%
70.000,00	11.692,75	20.000,00	22,50%
90.000,00	16.192,75	40.000,00	23,50%
130.000,00	25.592,75	20.000,00	24,50%
150.000,00	30.492,75	en adelante	25,00%

Artículo 110-2. Deducciones de la cuota íntegra autonómica del impuesto por nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos. (2)

El nacimiento o adopción del tercer hijo o sucesivos otorgará el derecho a una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los siguientes términos:

a) La deducción será de 500 euros por cada nacimiento o adopción del tercer o sucesivos hijos, aplicándose únicamente en el período impositivo en que dicho nacimiento o adopción se produzca.

b) No obstante, esta deducción será de 600 euros cuando la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no sea superior a 35.000 euros en declaración conjunta y 21.000 euros en declaración individual.

c) La deducción corresponderá al contribuyente con quien convivan los hijos que den derecho a la deducción.

Cuando los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.

(1) Artículo 110-1 en la redacción dada, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo 1.1 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

(2) Letra c) del artículo 110-2 modificada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.2 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

Artículo 110-3. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto en atención al grado de discapacidad de alguno de los hijos. (3)

El nacimiento o adopción de un hijo con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100 otorgará el derecho a una deducción de 200 euros, compatible con la prevista en el artículo anterior.

El grado de discapacidad deberá estar referido a la fecha de devengo del impuesto y reconocido mediante resolución expedida por el órgano competente en materia de servicios sociales.

Cuando los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.

Artículo 110-4. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por adopción internacional de niños. (4)

1. En el supuesto de adopción internacional, formalizada en los términos regulados en la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios internacionales suscritos por España, los contribuyentes podrán deducir 600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo.

Se entenderá que la adopción tiene lugar en el período impositivo correspondiente al momento en que se dicte resolución judicial constituyendo la adopción.

2. Esta deducción es compatible con la deducción por nacimiento o adopción de hijos a que se refieren los artículos 110-2, 110-3 y 110-16.

3. Cuando los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.

Artículo 110-5. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por el cuidado de personas dependientes. (5)

El cuidado de personas dependientes que convivan con el contribuyente, al menos durante la mitad del periodo impositivo, otorgará el derecho a una deducción de 150 euros sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto, conforme al siguiente régimen:

a) A los efectos de esta deducción se considerará persona dependiente al ascendiente mayor de 75 años y al ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100, cualquiera que sea su edad.

b) No procederá la deducción si la persona dependiente tiene rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

(3) Artículo 110-3 en la redacción dada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.3 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(4) Apartado 3 del artículo 110-4 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.4 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(5) Letra c) del artículo 100-5 modificada por el artículo 1.3 de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 25-01-2014 - BOE 12-02-2014), con efectos desde 1 de enero de 2014 según la disposición transitoria primera de la citada Ley 2/2014.

c) La cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo por descendientes, no puede ser superior a 35.000 euros en declaración conjunta y 21.000 euros en declaración individual.

d) Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará por partes iguales. Cuando la deducción corresponda a contribuyentes con distinto grado de parentesco, su aplicación corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

Artículo 110-6. Deducción por donaciones con finalidad ecológica y en investigación y desarrollo científico y técnico. (6)

Las donaciones dinerarias puras y simples otorgarán el derecho a una deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto del 20 por 100 de su importe, hasta el límite del 10 por 100 de dicha cuota, cuando aquellas sean efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Comunidad Autónoma de Aragón y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente y la investigación y el desarrollo científico y técnico.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea la defensa del medio ambiente o la investigación y el desarrollo científico y técnico y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Aragón.

Artículo 110-7. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por adquisición de vivienda habitual por víctimas del terrorismo.

1. Los contribuyentes que tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con los mismos podrán deducirse el 3 por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la adquisición de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Aragón, siempre que esté acogida a alguna modalidad de protección pública de la vivienda y que constituya o vaya a constituir la primera residencia habitual del contribuyente.

2. (7) Los conceptos de adquisición, vivienda habitual, base máxima de la deducción y su límite máximo serán los fijados por la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 para la deducción por inversión en vivienda habitual.

3. (8) Será también aplicable, conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012, el requisito de la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente.

Artículo 110-8. Deducción de la cuota íntegra autonómica del impuesto por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil. (9)

1. En la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente podrá aplicarse una deducción del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la suscripción de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital por medio del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil. El importe máximo de esta deducción es de 10.000 euros.

2. Para poder aplicar la deducción a la que se refiere el apartado 1 deben cumplirse los siguientes requisitos:

a. La participación del contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al 10 por 100 de su capital social.

b. Las acciones suscritas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de dos años como mínimo.

c. La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Aragón y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.2.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. (10) Esta deducción será incompatible, para las mismas inversiones, con la regulada en el artículo 110-9.

Artículo 110-9. Deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación. (11)

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2014, el contribuyente podrá aplicarse una deducción del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley

---

(6) Artículo 110-6 en la redacción dada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.5 de la dada por la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(7) Apartado 2 del artículo 100-7 modificada por el artículo 1.4 de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 25-01-2014 - BOE 12-02-2014), con efectos desde 1 de enero de 2014 según la disposición transitoria primera de la citada Ley 2/2014.

(8) Apartado 3 del artículo 100-7 añadido por el artículo 1.5 de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 25-01-2014 - BOE 12-02-2014), con efectos desde 1 de enero de 2014 según la disposición transitoria primera de la citada Ley 2/2014.

(9) Artículo 110-8 en la redacción introducida, con efectos desde 1 de enero de 2011, por la Ley 12/2010, de 29 de diciembre, de medidas tributarias de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2010 - BOE 24-02-2011).

(10) Apartado 3 del artículo 110-8 incorporado por el artículo 10.2 de la Ley 3/2012, de 8 de marzo, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 19-03-2012 - BOE 17-04-2012) y, de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria cuarta de la citada Ley.

(11) Artículo 110-9 en la redacción dada por el artículo 1.6 de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 25-01-2014 - BOE 12-02-2014).

35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La aplicación de esta deducción procederá únicamente sobre la cuantía invertida que supere la base máxima de la deducción prevista en el citado artículo 68.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El importe máximo de esta deducción es de 4.000 euros.

3. Sin perjuicio del cumplimiento de lo dispuesto en el apartado anterior, cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

4. La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones previstos en el mencionado artículo 68.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además de dichos requisitos y condiciones, deberán cumplirse los siguientes:

a) La entidad en la que debe materializarse la inversión deberá tener su domicilio social y fiscal en Aragón.

b) El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la cual se ha materializado la inversión, sin que, en ningún caso, puedan llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección ni mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

5. El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en los apartados anteriores comportará los efectos y consecuencias previstos en el artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

6. Esta deducción será incompatible, para las mismas inversiones, con la regulada en el artículo 110-8.

Artículo 110-10. Deducción de la cuota íntegra autonómica por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en núcleos rurales o análogos. (12)

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 5 por 100 de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Aragón y que a la fecha de devengo del impuesto tenga menos de 36 años.

b) Que se trate de su primera vivienda.

c) Que la vivienda esté situada en un municipio aragonés con una población de derecho inferior a 3.000 habitantes o, alternativamente, en una entidad local menor o en una entidad singular de población, que se encuentren separadas o diferenciadas de la capitalidad del municipio al que pertenecen.

A estos efectos, la consideración de entidades locales menores o de entidades singulares de población, será la que figura en la normativa sobre Administración Local de la Comunidad Autónoma de Aragón.

d) Que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro, menos el mínimo por contribuyente y el mínimo por descendientes, no sea superior a 35.000 euros en declaración conjunta y 21.000 euros en declaración individual.

2. Los conceptos de adquisición, rehabilitación, vivienda habitual, base de deducción y su límite máximo, serán los fijados por la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 para la deducción por inversión en vivienda habitual.

3. Será también aplicable conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 el requisito de la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente.

4. Esta deducción será aplicable a las adquisiciones o rehabilitaciones de viviendas en núcleos rurales efectuadas a partir de 1 de enero de 2012.

Artículo 110-11. Deducción de la cuota íntegra autonómica por adquisición de libros de texto y material escolar. (13)

1. Los contribuyentes podrán deducirse las cantidades destinadas a la adquisición de libros de texto para sus descendientes, que hayan sido editados para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria, así como las cantidades destinadas a la adquisición de "material escolar" para dichos niveles educativos.

A estos efectos, se entenderá por material escolar el conjunto de medios y recursos que facilitan la enseñanza y el aprendizaje, destinados a ser utilizados por los alumnos para el desarrollo y aplicación de los contenidos determinados por el currículo de las enseñanzas de régimen general establecidas por la normativa académica vigente, así como la equipación y complementos que la Dirección y/o el Consejo Escolar del centro educativo haya aprobado para la etapa educativa de referencia.

2. La deducción se aplicará con los siguientes límites:

2.1. En las declaraciones conjuntas, los contribuyentes para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

a) En el supuesto de contribuyentes que no tengan la condición legal de "familia numerosa":

Hasta 12.000 euros: 100 euros por descendiente.

Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros: 50 euros por descendiente.

(12) Artículo 110-10 en la redacción dada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.6 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(13) Artículo 110-11 en la redacción dada por el artículo 1.8 de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 25-01-2014 - BOE 12-02-2014), con efectos desde 1 de enero de 2014 según la disposición transitoria primera de la citada Ley 2/2014.

Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros: 37,50 euros por descendiente.

b) En el supuesto de contribuyentes que tengan la condición legal de "familia numerosa", por cada descendiente: una cuantía fija de 150 euros.

2.2. En las declaraciones individuales, los contribuyentes para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

a) En el supuesto de contribuyentes que no tengan la condición legal de "familia numerosa".

Hasta 6.500 euros: 50 euros por descendiente.

Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros: 37,50 euros por descendiente.

Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros: 25 euros por descendiente

b) En el supuesto de contribuyentes que tengan la condición legal de "familia numerosa", por cada descendiente: una cuantía fija de 75 euros.

3. La deducción resultante de la aplicación de los apartados anteriores deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las becas y ayudas percibidas, en el período impositivo de que se trate, de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón o de cualquier otra Administración Pública que cubran la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto señalados en el apartado 1.

4. Para la aplicación de la presente deducción sólo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la reducción prevista en concepto de mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de otras leyes reguladoras de impuestos.

5. Asimismo, para la aplicación de la deducción se exigirá, según los casos:

a) Con carácter general, que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, no supere la cuantía de 25.000 euros en tributación conjunta y de 12.500 euros en tributación individual.

b) En el supuesto de contribuyentes que tengan la condición legal de "familia numerosa", que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro, no supere la cuantía de 40.000 euros en tributación conjunta y de 30.000 euros en tributación individual.

c) En su caso, la acreditación documental de la adquisición de los libros de texto y del material escolar podrá realizarse mediante factura o cualquier otro medio del tráfico jurídico o económico admitido en Derecho.

6. La deducción corresponderá al ascendiente que haya satisfecho las cantidades destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. No obstante, si se trata de matrimonios con el régimen económico del consorcio conyugal aragonés o análogo, las cantidades satisfechas se atribuirán a ambos cónyuges por partes iguales.

Artículo 110-12. Deducción de la cuota íntegra autonómica por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago. (14)

1. En los supuestos de arrendamiento vinculados a determinadas operaciones de dación en pago contemplados en el artículo 121-10 de este Texto Refundido, los arrendatarios podrán deducirse el 10 por 100 de las cantidades satisfechas durante el ejercicio correspondiente, por el arrendamiento de la vivienda habitual, con una base máxima de deducción de 4.800 euros anuales, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no sea superior a la cuantía de 15.000 euros en el supuesto de declaración individual o de 25.000 euros en el supuesto de declaración conjunta.

b) Que se haya formalizado el depósito de la fianza correspondiente al arrendamiento ante el órgano competente en materia de vivienda de la Comunidad Autónoma de Aragón, dentro del plazo establecido por la Ley 10/1992, de 4 de noviembre, de fianza en los arrendamientos urbanos y en determinados contratos de suministro, o norma vigente en cada momento.

2. El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 para la deducción por inversión en vivienda habitual.

Artículo 110-13. Deducción de la cuota íntegra autonómica por arrendamiento de vivienda social. (15)

1. Cuando el contribuyente haya puesto una o más viviendas a disposición de la Administración de la Comunidad Autónoma de Aragón, o de alguna de las entidades a las que se atribuya la gestión del Plan de Vivienda Social de Aragón, podrá aplicarse una deducción del 30 por 100 en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La base de la deducción será la cuota íntegra autonómica que corresponda a la base liquidable general derivada de los rendimientos netos de capital inmobiliario, reducidos en los términos previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 23 de la ley reguladora del impuesto, correspondientes a dichas viviendas.

Artículo 110-14. Deducción de la cuota íntegra autonómica para mayores de 70 años. (16)

1. Con efectos desde 1 de enero de 2014, los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la cantidad de 75 euros, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

---

(14) Artículo 110-12 en la redacción dada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.7 por la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(15) Artículo 110-13 en la redacción dada, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.8 por la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(16) Artículo 110-14 en la redacción dada por el artículo 1.11 de la Ley 2/2014, de 23 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 25-01-2014 - BOE 12-02-2014).

a) Que el contribuyente tenga 70 o más años de edad y obtenga rendimientos integrables en la base imponible general, siempre que no procedan exclusivamente del capital.

b) Que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro no sea superior a 35.000 euros en declaración conjunta y 23.000 euros en declaración individual.

Artículo 110-15. Sin contenido (17)

Artículo 110-16. Deducción de la cuota íntegra autonómica por nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo. (18)

1. El nacimiento o adopción del primer y/o segundo hijo de los contribuyentes residentes en los municipios de la Comunidad Autónoma de Aragón señalados en el apartado 2 otorgará el derecho a una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los siguientes términos:

a) La deducción será de 100 euros por el nacimiento o adopción del primer hijo y de 150 euros por el segundo, aplicándose únicamente en el período impositivo en que dicho nacimiento o adopción se produzca.

No obstante, esta deducción será de 200 y 300 euros, respectivamente, cuando la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro no sea superior a 35.000 euros en declaración conjunta y 23.000 euros en declaración individual.

b) La deducción corresponderá al contribuyente con quien convivan los hijos que den derecho a la deducción.

Cuando los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.

2. La deducción solo podrá aplicarse por aquellos contribuyentes que hayan residido en el año del nacimiento y en el anterior en municipios aragoneses cuya población de derecho sea inferior a 10.000 habitantes.

3. Esta deducción será incompatible con la deducción del artículo 110-3, cuando se trate del mismo hijo.

Artículo 110-17. Deducción de la cuota íntegra autonómica por gastos de guardería de hijos menores de 3 años. (19)

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por los gastos de custodia de hijos menores de 3 años en guarderías o centros de educación infantil, con un máximo de 250 euros por cada hijo inscrito en dichas guarderías o centros. Serán requisitos para la práctica de esta deducción los siguientes:

a) Para la aplicación de la presente deducción solo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de otras leyes reguladoras de impuestos.

b) Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 35.000 euros en declaraciones individuales, e inferior a 50.000 euros en declaraciones conjuntas, siempre que la base imponible del ahorro, sea cual sea la modalidad de declaración, no supere 4.000 euros.

2. Cuando los hijos que den derecho a la deducción convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales.

3. El límite de la misma, en el período impositivo en el que el niño cumpla los 3 años de edad, será de 125 euros.

4. A los efectos de aplicación de esta deducción, se entenderá como guardería o centro de educación infantil todo centro autorizado por el Departamento competente en materia de Educación que tenga por objeto la custodia de niños menores de 3 años.

Artículo 110-18. (20)

Artículo 110-19. Deducción por inversión en entidades de la economía social. (21)

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2016, el contribuyente podrá aplicarse una deducción del 20 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la economía social a que se refiere el apartado siguiente. El importe máximo de esta deducción es de 4.000 euros.

2. La aplicación de esta deducción está sujeta al cumplimiento de los requisitos y condiciones siguientes:

2.1 La participación alcanzada por el contribuyente computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no podrá ser superior al 40 por 100 del capital de la entidad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.

2.2 La entidad en la que debe materializarse la inversión tendrá que cumplir los siguientes requisitos:

a) Formar parte de la economía social, en los términos previstos en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social.

b) Tener su domicilio social y fiscal en Aragón.

---

(17) Artículo 110-15 quedó sin contenido, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo 1.2 de la Ley 10/2015, de 28 de diciembre, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

(18) Apartado 3 del artículo 110-16 modificado, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.9 por la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(19) Artículo 110-17 introducido, con efectos 1 de enero de 2015, por el artículo 1.10 de la Ley 14/2014, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 31-12-2014 - BOE 03-02-2015).

(20) Artículo 110-18 fue introducido, **con efectos exclusivos para el año 2015**, por el artículo 1 de la Ley 2/2015, de 25 de marzo de medidas tributarias urgentes dirigidas a compensar los efectos de las inundaciones en la cuenca del río Ebro (BOA 7-04-2015 - BOE 13-05-2015).

(21) Artículo 110-19 introducido, con efectos 4 de febrero de 2016, por el artículo 3.Uno de la Ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 03-02-2016 - BOE 10-03-2016).

c) Contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

2.3 Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deberán formalizarse en escritura pública, en la que se hará constar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

2.4 Las aportaciones habrán de mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un periodo mínimo de cinco años.

2.5 Los requisitos establecidos en las letras a, b y c del apartado 2.2 deberán cumplirse durante un periodo mínimo de cinco años a contar desde la aportación.

3. El incumplimiento de los requisitos y condiciones establecidos en los apartados 2.1, 2.4 y 2.5 anteriores comportará la pérdida del beneficio fiscal y, en tal caso, el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se hubiera dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

4. Esta deducción será incompatible, para las mismas inversiones, con las reguladas en los artículos 110-8 y 110.9.

Artículo 110.20. Deducción por adquisición de abonos de transporte público (22)

Disposición final única. Habilitación al Gobierno de Aragón para que regule los requisitos de la deducción de la cuota íntegra autonómica por arrendamiento de vivienda social. (23)

Mediante Decreto del Gobierno de Aragón se regularán los requisitos que deban cumplir las viviendas que puedan integrarse en la bolsa de viviendas sociales, los ciudadanos que puedan beneficiarse de los contratos de alquiler para vivienda habitual y las rentas máximas a percibir por los propietarios, así como las condiciones que regirán la puesta a disposición de las viviendas a favor del Gobierno de Aragón o sus entidades dependientes. **(24)**

(22) Artículo 110-20 introducido, con efectos 4 de febrero de 2016, por el artículo 3.Dos de la Ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 03-02-2016 - BOE 10-03-2016). Sin embargo esta deducción sólo será aplicable una vez que entre en vigor el reglamento que establezca las condiciones de su acceso, control y comprobación, que no ha sido aprobado todavia.

(23) Disposición final única introducida, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 1.11 de Ley 10/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 19-03-2012. Rectif. 18-05-2012 y 21-06-2012 - BOE 11-02-2013).

(24) Decreto 102/2013, de 11 de junio, de la Comunidad Autónoma de Aragón, del Gobierno de Aragón, por el que se crea y regula la Red de Bolsas de Viviendas para el Alquiler Social de Aragón (BOA 20 -06-2013).

PRINCIPADO DE ASTURIAS

DECRETO LEGISLATIVO 2/2014, DE 22 DE OCTUBRE, DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOPA 29-10-2014 - BOE 03-02-2015)

Artículo 2. Escala autonómica aplicable a la base liquidable general. (25)

La escala autonómica aplicable a la base liquidable general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la siguiente:

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
-	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	5.257,20	12,00
17.707,20	1.875,86	15.300,00	14,00
33.007,20	4.017,86	20.400,00	18,50
53.407,20	7.791,86	16.592,80	21,50
70.000,00	11.359,32	20.000,00	22,50
90.000,00	15.859,32	85.000,00	25,00
175.000,00	37.109,32	En adelante	25,50

Articulo 3. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años.

1. El contribuyente podrá deducir 341 euros por cada persona mayor de 65 años que conviva con él durante más de 183 días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación.

2. La presente deducción no será de aplicación cuando:

a) El acogedor o acogido perciban ayudas o subvenciones del Principado de Asturias por causa del acogimiento.

b) El acogido esté ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco de consanguinidad o de afinidad de grado igual o inferior al tercero.

3. Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 25.009 euros en tributación individual ni a 35.240 euros en tributación conjunta.

4. Cuando el sujeto acogido conviva con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales entre los contribuyentes que convivan con el acogido y se aplicará únicamente en la declaración de aquéllos que cumplan las condiciones establecidas para ser beneficiarios de la misma.

5. El contribuyente que desee gozar de la deducción deberá estar en posesión del documento acreditativo del correspondiente acogimiento no remunerado, expedido por la Consejería competente en materia de asuntos sociales.

(25) Artículo 2 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 11/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias (BOPA 31-12-2014 - BOE 21-02-2015).

Artículo 4. Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual en el Principado de Asturias para contribuyentes con discapacidad.

1. Los contribuyentes que acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, con residencia habitual en el Principado de Asturias, podrán deducir el 3 por ciento de las cantidades satisfechas durante el ejercicio en la adquisición o adecuación de aquella vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, excepción hecha de la parte de dichas cantidades correspondiente a intereses.

2. La adquisición de la nueva vivienda o, en su caso, las obras e instalaciones en que la adecuación consista, deberán resultar estrictamente necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial de manera que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad, extremo que habrá de ser acreditado ante la Administración tributaria mediante resolución o certificado expedido por la Consejería competente en materia de valoración de discapacidad.

3. La base máxima de esta deducción será de 13.664 euros.

Artículo 5. Deducción por adquisición o adecuación de vivienda habitual para contribuyentes con los que convivan sus cónyuges, ascendientes o descendientes con discapacidad.

1. La anterior deducción resultará igualmente aplicable cuando la discapacidad sea padecida por el cónyuge, ascendientes o descendientes que convivan con el contribuyente durante más de 183 días al año y no tengan rentas anuales, incluidas las exentas, superiores al Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples (IPREM).

2. La base máxima de esta deducción será de 13.664 euros y será, en todo caso, incompatible con la deducción anterior relativa a contribuyentes con discapacidad.

3. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes o descendientes para un mismo período impositivo, la base máxima de la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales. No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación de la reducción corresponderá a los de grado más cercano.

Artículo 6. Deducción por inversión en vivienda habitual que tenga la consideración de protegida.

1. Los contribuyentes que tengan derecho a percibir subvenciones o ayudas económicas para la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual que tenga la consideración de protegida, conforme a la normativa estatal o autonómica en la materia, tendrán derecho a aplicar en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una deducción de 113 euros.

2. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Artículo 7. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual.

1. Podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica el 10 por ciento de las cantidades satisfechas en el período impositivo por arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, con un máximo de 455 euros y siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la base imponible no exceda de 25.009 euros en tributación individual ni de 35.240 euros en tributación conjunta.

b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por ciento de la base imponible.

2. El porcentaje de deducción será del 15 por ciento con el límite de 606 euros en caso de alquiler de vivienda habitual en el medio rural, entendiéndose como tal la vivienda que se ubique en suelo no urbanizable según la normativa urbanística vigente en el Principado de Asturias, y la que se encuentre en concejos de población inferior a 3.000 habitantes, con independencia de la clasificación del suelo.

Artículo 8. Deducción por donación de fincas rústicas a favor del Principado de Asturias.

Podrá deducirse de la cuota íntegra autonómica el 20 por ciento del valor de las donaciones de fincas rústicas hechas a favor del Principado de Asturias con el límite del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente. Las fincas donadas se valorarán conforme a los criterios establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 9. Deducción por adopción internacional de menores.

1. En los supuestos de adopción internacional de menores, en los términos establecidos en la Ley 54/2007, de 28 de diciembre, de Adopción Internacional, el contribuyente podrá practicar en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción de 1.010 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo siempre que el menor conviva con el declarante. La presente deducción será compatible con la aplicación de las restantes deducciones autonómicas.

2. La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.

3. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción prevista en el punto 1 anterior y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 10. Deducción por partos múltiples.

1. Como consecuencia de partos múltiples o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de una deducción de 505 euros por hijo nacido o adoptado en el período impositivo en que se lleve a cabo el nacimiento o adopción.

2. La adopción se entenderá realizada en el ejercicio impositivo en que se lleve a cabo la inscripción en

el Registro Civil español. Cuando la inscripción no sea necesaria se atenderá al período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente.

3. Únicamente será de aplicación la deducción prevista en el punto 1 anterior cuando el menor conviva con el progenitor o adoptante. En el supuesto de matrimonios o uniones de hecho la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos cuando éstos opten por la presentación de declaración individual. Las anteriores circunstancias se entenderán referidas a la fecha de devengo del impuesto.

Artículo 11. Deducción para familias numerosas.

1. Los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que, a fecha de devengo del impuesto, ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales, tendrán derecho a una deducción de:

505 euros para familias numerosas de categoría general.

1.010 euros para familias numerosas de categoría especial.

2. Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

3. La deducción establecida en el punto 1 anterior únicamente resultará aplicable en los supuestos de convivencia del contribuyente con el resto de la unidad familiar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos. Las anteriores circunstancias se entenderán referidas a la fecha de devengo del impuesto.

4. Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 25.009 euros en tributación individual ni a 35.240 euros en tributación conjunta.

Artículo 12. Deducción para familias monoparentales.

1. Podrá aplicar una deducción de 303 euros sobre la cuota autonómica del impuesto todo contribuyente que tenga a su cargo descendientes, siempre que no conviva con cualquier otra persona ajena a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes establecido en el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2. Se considerarán descendientes a los efectos de la presente deducción:

a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

b) Los hijos mayores de edad con discapacidad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

c) Los descendientes a que se refieren los apartados a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados.

3. Se asimilarán a descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable.

4. En caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.

5. Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 35.240 euros. No tendrán derecho a deducir cantidad alguna por esta vía los contribuyentes cuya suma de renta del período y anualidades por alimentos exentas excedan de 35.240 euros.

6. La presente deducción es compatible con la deducción para familias numerosas establecida en el presente artículo.

7. Cuando a lo largo del ejercicio se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año.

Artículo 13. Deducción por acogimiento familiar de menores.

1. El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 253 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple o permanente, con exclusión de aquellos que tengan finalidad preadoptiva, siempre que convivan con el menor 183 días durante el período impositivo. Si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera superior a 90 e inferior a 183 días, el importe de la deducción por cada menor acogido será de 126 euros.

2. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción y éstos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 14. Deducción por certificación de la gestión forestal sostenible.

1. Los contribuyentes que sean propietarios de montes ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma y que hayan obtenido certificación de la gestión forestal sostenible otorgada por la Entidad Solicitante de la Certificación Forestal Regional del Principado de Asturias o entidad equivalente, podrán aplicar una deducción del 30 por ciento de las cantidades invertidas durante el ejercicio para la obtención de la citada certificación.

2. La base de la deducción la constituyen las cantidades invertidas durante el ejercicio en la obtención de la certificación de la gestión forestal sostenible, incluyendo todos los costes asociados al logro de la propia certificación y excluyendo las subvenciones que, en su caso, hubiese recibido el propietario de la finca para ese fin.

3. La deducción se aplicará en el ejercicio en que se obtenga la certificación de la gestión forestal sostenible y el importe máximo será de 1.000 euros por contribuyente.

4. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación de la deducción en relación con los mismos bienes y aquéllos realicen declaración individual del impuesto, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 14 bis. Deducción por gastos de descendientes en centros de cero a tres años. (26)

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15% de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de gastos de descendientes en centros de cero a tres años con el límite de 330 euros anuales por cada descendiente que no supere la citada edad.

2. La deducción únicamente resultará aplicable cuando los progenitores, adoptantes, o tutores convivan con el menor. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

3. Sólo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 25.009 euros en tributación individual ni a 35.240 euros en tributación conjunta.

4. La deducción y el límite a la misma en el período impositivo en el que el menor cumpla los tres años se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

Artículo 14 ter. Deducción por adquisición de libros de texto y material escolar. (27)

1. Los contribuyentes podrán deducirse los importes destinados a la adquisición de libros de texto para sus descendientes, que hayan sido editados para Educación Primaria y Educación Secundaria Obligatoria, así como las cantidades destinadas a la adquisición de material escolar para dichos niveles educativos con los siguientes límites:

a) En las declaraciones conjuntas, los contribuyentes para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

Hasta 12.000 euros: 100 euros por descendiente.

Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros: 75 euros por descendiente.

Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros: 50 euros por descendiente.

b) En las declaraciones individuales, los contribuyentes para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

Hasta 6.500 euros 50 euros por descendiente.

Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros 37,50 euros por descendiente.

Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros 25 euros por descendiente.

c) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que, a fecha de devengo del impuesto, ostente el título de familia numerosa expedido por la autoridad competente en materia de servicios sociales, el importe máximo de la deducción será de 150 euros en el supuesto de declaración conjunta y 75 euros cuando se opte por presentar declaración individual.

2. Solo tendrá derecho a esta deducción el contribuyente cuya base imponible no resulte superior a 12.500 euros en tributación individual ni a 25.000 euros en tributación conjunta.

3. La deducción corresponderá al ascendiente que haya satisfecho las cantidades destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

4. La deducción establecida en el presente artículo deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las becas y ayudas percibidas en el período impositivo procedentes del Principado de Asturias o de cualquier otra Administración Pública que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de los libros de texto y material escolar.

(26) Artículo 14 bis añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por artículo 39 de la Ley 11/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015 de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias (BOPA 31-12-2014 - BOE 21-2-2015).

(27) Artículo 14 ter añadido, con efectos 1 de enero de 2015, por artículo 39 de la Ley 11/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2015 de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias (BOPA 31-12-2014 - BOE 21-2-2015).

ILLES BALEARS

DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOIB 07-06-2014 - BOE 02-07-2014)

Artículo 1. Escala autonómica del impuesto aplicable a la base liquidable general. (28)

La escala autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas aplicable a la base liquidable general es la siguiente:

Base liquidable desde (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable (%)
0	0	10.000	9,50
10.000	950	8.000	11,75
18.000	1.890	12.000	14,75
30.000	3.660	18.000	17,75
48.000	6.855	22.000	19,25
70.000	11.090	20.000	22
90.000	15.490	30.000	23
120.000	22.390	55.000	24
175.000	35.590	En adelante	25

Artículo 2. Incremento del mínimo personal y familiar. (29)

Se incrementan en un 10% los importes correspondientes a los mínimos del contribuyente, por descendientes y por discapacidad, que forman parte del mínimo personal y familiar, siguientes:

a) El mínimo del contribuyente mayor de 65 años.

b) El mínimo para el tercer descendiente y el mínimo por el cuarto y los siguientes descendientes.

c) El mínimo por discapacidad.

Artículo 3. Deducción autonómica por determinadas inversiones de mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual. (30)

1. Se establece una deducción del 50% del importe de las inversiones que mejoren la calidad y la sostenibilidad de las viviendas, que se hagan en el inmueble, situado en las Illes Balears, que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente o de un arrendatario en virtud de un contrato de alquiler suscrito con el contribuyente sometido a la legislación de arrendamientos urbanos. A estos efectos, se entiende que mejoran la calidad y la sostenibilidad de las viviendas las siguientes inversiones:

a) La instalación de equipos de generación o que permitan utilizar energías renovables como la energía solar, la biomasa o la geotermia que reduzcan el consumo de energía convencional térmica o eléctrica del edificio. Incluirá la instalación de cualquier tecnología, sistema o equipo de energía renovable, como instalaciones de generación solar fotovoltaica para autoconsumo, paneles solares térmicos, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, o la producción de agua caliente para las instalaciones de climatización.

b) Las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

2. La base de la deducción por inversiones en la vivienda corresponderá al importe realmente satisfecho por el contribuyente para realizar las inversiones a que se refiere el apartado anterior, con un límite máximo de 10.000 euros por periodo impositivo.

3. En todo caso, para la aplicación de la deducción se mejorará como mínimo en un nivel la calificación de la eficiencia energética de la vivienda habitual. A tal efecto, se requerirá el registro de los certificados de eficiencia energética de la vivienda conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación energética de los edificios, antes y después de realizar las inversiones.

4. Para poder aplicar esta deducción, la base imponible total del contribuyente no podrá superar el importe de 30.000 euros en el caso de tributación individual, ni el importe de 48.000 euros en el caso de tributación conjunta.

Asimismo, cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 anterior, el contribuyente sea el arrendador de la vivienda, la aplicación de la deducción requiere que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la duración del contrato de arrendamiento de la vivienda con un mismo arrendatario sea igual o superior a un año.

b) Que se haya constituido el depósito de la fianza a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

c) Que el contribuyente declare en el impuesto sobre la renta de las personas físicas el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.

d) Que el contribuyente no repercuta en el arrendatario el coste de las inversiones citadas en el apartado 1 anterior.

(28) Artículo 1 modificado, con efectos 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 12/2015, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

(29) Artículo 2 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (BOIB 30-12-2014 - BOE 05-02-2015).

(30) Artículo 3 modificado, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

Artículo 3 bis. Deducción autonómica por el arrendamiento de la vivienda habitual en el territorio de las Illes Balears a favor de determinados colectivos. (31)

1. Los contribuyentes menores de 36 años, las personas con un grado de minusvalía física o sensorial igual o superior al 65% o con un grado de minusvalía psíquica igual o superior al 33% y el padre o los padres que convivan con el hijo o los hijos sometidos a la patria potestad y que integren una familia numerosa podrán deducir, de la cuota íntegra autonómica, el 15% de los importes satisfechos en el período impositivo, con un máximo de 400 euros anuales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por este, y que la duración del contrato de arrendamiento sea igual o superior a un año.

b) Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

c) Que, durante al menos la mitad del período impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, de pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 70 kilómetros de la vivienda arrendada, excepto en los casos en que la otra vivienda se encuentre ubicada fuera de las Illes Balears o en otra isla.

d) Que el contribuyente no tenga derecho en el mismo período impositivo a ninguna deducción por inversión en vivienda habitual.

2. En todo caso, la aplicación de esta deducción exige que la base imponible total del contribuyente no supere el importe de 34.000 euros en el caso de tributación conjunta y de 20.000 euros en el de tributación individual. En caso de tributación conjunta, solo podrán beneficiarse de esta deducción los contribuyentes integrados en la unidad familiar que cumplan las condiciones establecidas en el apartado anterior y por el importe de les cuantías efectivamente satisfechas por estos.

No obstante, en el caso de familias numerosas, los límites cuantitativos a que se refiere el párrafo anterior serán de 40.000 euros para el caso de tributación conjunta y de 26.000 euros para el caso de tributación individual.

Artículo 3 ter. Deducción por determinadas subvenciones y ayudas otorgadas por razón de una declaración de zona afectada gravemente por una emergencia de protección civil. (32)

Se establece una deducción en la cuota íntegra del impuesto a favor de los contribuyentes que integren en la base imponible general rendimientos correspondientes a subvenciones o ayudas públicas otorgadas por la comunidad autónoma de las Illes Balears por razón de daños que lleven causa de emergencias que, de acuerdo con el artículo 23 de la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, hayan sido declaradas por el Consejo de Ministros como zonas afectadas gravemente por una emergencia de protección civil.

El importe de esta deducción será el resultado de aplicar el tipo mediano de gravamen al importe de la subvención en la base liquidable.

Artículo 4. Deducción autonómica por gastos de adquisición de libros de texto. (33)

1. Por el concepto de gastos en libros de texto editados para el desarrollo y la aplicación de los currículums correspondientes al segundo ciclo de educación infantil, a la educación primaria, a la educación secundaria obligatoria, al bachillerato y a los ciclos formativos de formación profesional específica, se deducirá el 100% de los importes destinados a esos gastos por cada hijo que curse estos estudios, con los siguientes límites:

a) En declaraciones conjuntas, los contribuyentes para los cuales la cantidad que resulte de la base imponible total sea:

1.º Hasta 10.000 euros: 200 euros por hijo.

2.º Entre 10.000,01 euros y 20.000 euros: 100 euros por hijo.

3.º Entre 20.000,01 euros y 25.000 euros: 75 euros por hijo.

b) En declaraciones individuales, los contribuyentes para los cuales la cantidad que resulte de la base imponible total sea:

1.º Hasta 6.500 euros: 100 euros por hijo.

2.º Entre 6.500,01 euros y 10.000 euros: 75 euros por hijo.

3.º Entre 10.000,01 euros y 12.500 euros: 50 euros por hijo.

2. A efectos de la aplicación de esta deducción, solo podrán tenerse en cuenta aquellos hijos que, a su vez, den derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006.

Si los hijos conviven con ambos padres y estos optan por la tributación individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

3. En todo caso, la aplicación de esta deducción exigirá que la base imponible total no supere el importe de 25.000 euros en el caso de tributación conjunta y de 12.500 euros en el de tributación individual, y también su justificación documental, mediante las facturas o los correspondientes documentos equivalentes, que habrán de mantenerse a disposición de la Administración tributaria.

---

(31) Artículo 3 bis modificado, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

(32) Artículo 3 ter añadido, con efectos desde el 31 de diciembre de 2018, por la disposición final segunda.6 de la Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2019 (BOIB 29-12-2018 - BOE 28-01-2019). Respecto a la entrada en vigor el 31-12-2018 véase la disposición final sexta de la Ley 1/2019, de 31 de enero, del Gobierno de las Illes Balears (BOIB 02-02-2019)

(33) Letras a) y b) del apartado 1, segundo párrafo del apartado 2 y apartado 3 del artículo 4 modificadas, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (BOIB 30-12-2014 - BOE 05-02-2015).

Artículo 4 bis. Deducción autonómica por gastos de aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros. (34)

1. Por el concepto de gastos en el aprendizaje extraescolar de idiomas extranjeros por los hijos que cursen los estudios a que se refiere el artículo 4 anterior, se deducirá el 15% de los importes destinados a dicho aprendizaje, con el límite de 100 euros por hijo.

2. A efectos de la aplicación de esta deducción, solo se podrán tener en cuenta los hijos que, a su vez, den derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006.

Si los hijos conviven con ambos padres y estos optan por la tributación individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

3. En todo caso, la aplicación de esta deducción exigirá que la base imponible total no supere el importe de 25.000 euros en el caso de tributación conjunta y de 12.500 euros en el de tributación individual, y también su justificación documental, mediante las facturas o los correspondientes documentos equivalentes, que habrán de mantenerse a disposición de la Administración tributaria.

Artículo 4 ter. Deducción autonómica para cursar estudios de educación superior fuera de la isla de residencia habitual. (35)

1. Se establece una deducción de 1.500 euros por cada descendiente que dependa económicamente del contribuyente y curse, fuera de la isla del archipiélago balear en la que se encuentre la residencia habitual del contribuyente, estudios universitarios, enseñanzas artísticas superiores, formación profesional de grado superior, enseñanzas profesionales de artes plásticas y diseño de grado superior, enseñanzas deportivas de grado superior o cualquier otro estudio que, de acuerdo con la legislación orgánica estatal en materia de educación, se considere educación superior, con el límite del 50% de la cuota íntegra autonómica.

La cuantía de la deducción será de 1.600 euros para los contribuyentes con una base imponible total inferior a 18.000 euros en tributación individual o a 30.000 euros en tributación conjunta, con el límite en todo caso del 50% de la cuota íntegra autonómica.

La deducción se aplica a la declaración del ejercicio en el que se inicia el curso académico.

2. Al efecto de la aplicación de esta deducción, solo se pueden tener en cuenta los descendientes que, a su vez, den derecho al mínimo por descendiente regulado en el artículo 58 de la Ley 58/2006.

Si los descendientes conviven con dos o más ascendientes y éstos tributan de manera individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

3. (..)

A) Redacción vigente hasta el 30 de diciembre de 2018

Esta deducción no es de aplicación en los siguientes casos:

a) Cuando lo estudios no completen un curso académico o un mínimo de 30 créditos.

b) Cuando haya oferta educativa pública en la isla de residencia, diferente a la virtual o a distancia, para realizar los estudios que determinen el traslado a otro lugar para cursarlos.

c) Cuando la base imponible total del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 48.000 en tributación conjunta.

d) Cuando el descendiente que genera el derecho a deducción obtenga durante el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros.

B) Redacción vigente desde el 31 de diciembre de 2018

Esta deducción no es de aplicación en los siguientes casos: **(36)**

a) Cuando los estudios no completen un curso académico o un mínimo de 30 créditos.

b) Cuando la base imponible total del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 48.000 en tributación conjunta.

c) Cuando el descendiente que genera el derecho a la deducción obtenga durante el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros.

d) Cuando haya oferta educativa pública, diferente a la virtual o a distancia, en la isla de Mallorca para realizar los estudios correspondientes y el traslado implique cursar estos estudios fuera de las Illes Balears.

Artículo 4 quater. Deducción autonómica por arrendamiento de bienes inmuebles en el territorio de las Illes Balears destinados a vivienda.(37)

Se establece una deducción del 75% de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de primas de seguros de crédito que cubran total o parcialmente el impago de las rentas a las que el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de un bien inmueble, situado en las Illes Balears, a un tercero destinado a vivienda, con un máximo de 400 euros anuales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la duración del contrato de arrendamiento de vivienda con un mismo arrendatario sea igual o superior a un año.

---

(34) Artículo 4 bis introducido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 13/2014, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears (BOIB 30-12-2014 - BOE 05-02-2015).

(35) Artículo 4 ter añadido, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

(36) Apartado 3 del artículo 4 ter modificado, con efectos desde el 31 de diciembre de 2018, por la disposición final segunda.1 de la Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2019 (BOIB 29-12-2018 - BOE 28-01-2019).

(37) Artículo 4 quater añadido, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

b) Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

c) Que el contribuyente declare en el impuesto sobre la renta de las personas físicas el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.

Artículo 4 quinquies. Deducción autonómica por arrendamiento de vivienda en el territorio de las Illes Balears derivado del traslado temporal de residencia por motivos laborales. (38)

1. Se establece una deducción del 15% de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de renta de alquiler de vivienda por razón del traslado temporal de su isla de residencia a otra isla del archipiélago balear en el ámbito de una misma relación laboral por cuenta ajena, con un máximo de 400 euros anuales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se trate del arrendamiento de un inmueble destinado a vivienda del contribuyente y ocupado efectivamente por este.

b) Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, a favor del Instituto Balear de la Vivienda.

c) Que la base imponible total del contribuyente en el impuesto sobre la renta de las personas físicas del ejercicio no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 48.000 en tributación conjunta.

d) Que el contribuyente identifique al arrendador en la autoliquidación del impuesto.

e) Que el contribuyente pueda justificar documentalmente ante la Administración tributaria el gasto constitutivo de la base de la deducción y el resto de requisitos exigibles para la deducción.

f) Que el traslado temporal no rebase los tres años de duración.

2. En caso de tributación conjunta, la deducción será aplicable a cada uno de los contribuyentes que trasladen su residencia en los términos establecidos en el apartado anterior.

Artículo 5. Deducción autonómica por donaciones a determinadas entidades destinadas a la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación.

1. (39) Se establece una deducción del 25% de las donaciones dinerarias que se realicen durante el periodo impositivo, hasta el límite del 15% de la cuota íntegra autonómica, destinadas a financiar la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de la misma cuya finalidad esencial sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación.

b) La Universidad de las Illes Balears.

c) Las entidades sin finalidad lucrativa a que hacen referencia los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre y cuando el fin exclusivo o principal que persigan sea la investigación, el desarrollo científico o tecnológico, o la innovación, en el territorio de las Illes Balears y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la comunidad autónoma de las Illes Balears.

d) Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. La efectividad de las citadas donaciones en cada periodo impositivo deberá acreditarse mediante un certificado de la entidad donataria.

Asimismo, en los casos de la letra c) del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que la consejería competente en materia de investigación, desarrollo científico o tecnológico, o innovación, declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos que establece la citada letra c). **(40)**

Artículo 5 bis. Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración empresarial, relativos al mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico y al consumo cultural. (41)

1. Se establece una deducción del 15% de las cuantías en que se valoren las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración empresarial efectuados de acuerdo con lo que dispone la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias.

2. El límite de la deducción aplicable es de 600 euros por ejercicio. En caso de que la cesión de uso o el contrato de comodato tenga una duración inferior a un año, esta deducción se debe prorratear en función del número de días del periodo anual. Si la duración es superior a un año, la deducción no se puede aplicar a más de tres ejercicios.

---

(38) Artículo 4 quinquies añadido, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

(39) Apartado 1 del artículo 5 modificado, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

(40) Segundo párrafo al apartado 2 del artículo 5 añadido, con efectos 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 12/2015, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears,de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

(41) Artículo 5 bis introducido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias (BOIB 28-03-2015 - BOE 22-04-2015).

3. La aplicación de esta deducción está condicionada al hecho de que la base imponible total del contribuyente no supere la cuantía de 12.500 € en el caso de tributación individual y de 25.000 € en el caso de tributación conjunta.

Artículo 5 ter. Deducción autonómica por donaciones, cesiones de uso o contratos de comodato y convenios de colaboración, relativos al mecenazgo deportivo. (42)

1. Se establece una deducción del 15% de las cuantías en que se valoren las donaciones, las cesiones de uso o los contratos de comodato, y de las cuantías satisfechas en virtud de convenios de colaboración efectuados de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias.

2. El límite de la deducción aplicable es de 600 euros por ejercicio. En caso de que la cesión de uso o el contrato de comodato tenga una duración inferior a un año, esta deducción se prorrateará en función del número de días del período anual. Si la duración es superior a un año, la deducción no se puede aplicar a más de tres ejercicios.

3. La aplicación de esta deducción está condicionada a que la base imponible total del contribuyente no supere la cuantía de 12.500 euros en el caso de tributación individual y de 25.000 euros en el caso de tributación conjunta.

Artículo 5 quater. Deducción autonómica por donaciones a determinadas entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana. (43)

1. Se establece una deducción del 15% de las donaciones dinerarias que se realicen durante el periodo impositivo, hasta el límite del 10% de la cuota íntegra autonómica, a entidades que tengan por objeto el fomento de la lengua catalana, a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears o las entidades instrumentales que dependen de ella cuya finalidad esencial sea el fomento de la lengua catalana.

b) La Universidad de las Illes Balears, los centros de investigación y los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

c) Las entidades sin finalidad lucrativa a las que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin finalidades lucrativas y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que el fin exclusivo o principal que persigan sea en el territorio el fomento de la lengua catalana, y estén inscritas en el Registro de Fundaciones de la Administración de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears.

d) **(44)** Las entidades parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades a que se refiere el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

2. La efectividad de dichas donaciones en cada periodo impositivo se deberá acreditar mediante un certificado de la entidad donataria.

Asimismo, en los casos de la letra c del apartado anterior, la aplicación de la deducción exige que la consejería competente en materia de política lingüística declare, mediante una resolución, que la entidad donataria verifica los requisitos establecidos en la citada letra c.

3. Esta deducción es incompatible con la deducción regulada en el artículo 5 bis del presente texto refundido.

Artículo 5 quinquies. Deducción por donaciones a entidades del tercer sector. (45)

1. Se establece una deducción del 25 %, aplicable sobre una base máxima de 150 euros, de las donaciones dinerarias que se hagan durante el periodo impositivo, a entidades sin ánimo de lucro a las que se refiere la Ley 3/2018, de 29 de mayo, del tercer sector de acción social, que estén inscritas en el registro correspondiente de la Consejería de Servicios Sociales y Cooperación, y que, además, cumplan los requisitos de los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o estén parcialmente exentas del impuesto sobre sociedades de acuerdo con el artículo 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades.

2. La efectividad de la donación se ha de acreditar mediante la expedición, por parte de la entidad beneficiaria, del correspondiente certificado.

Artículo 6. Deducción autonómica para los declarantes con discapacidad física, psíquica o sensorial o con descendientes con esta condición. (46)

1. Por cada contribuyente y, en su caso, por cada miembro de la unidad familiar residente en las Illes Balears que tenga la consideración legal de persona con discapacidad física, psíquica o sensorial, se establecen las siguientes deducciones según la naturaleza y el grado de la minusvalía:

a) Minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 33% e inferior al 65%: 80 euros.

b) Minusvalía física o sensorial de grado igual o superior al 65%: 150 euros.

---

(42) El artículo 5 ter introducido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final primera de la Ley 6/2015, de 30 de marzo, por la que se regula el mecenazgo deportivo y se establecen medidas tributarias (BOIB 28-03-2015 - BOE 22-04-2015).

(43) El artículo 5 quater introducido, con efectos desde 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 12/2015, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears,de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

(44) Letra d) del artículo 5 quater añadida con efectos desde 31 de diciembre de 2016, por la disposición final tercera.2 de lla Ley 18/2016, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2017 (BOIB 31-12-2016 - BOE 19-01-2017).

(45) Artículo 5 quinquies añadido, con efectos desde el 31 de diciembre de 2018, por la disposición final segunda.2 de la Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2019 (BOIB 29-12-2018 - BOE 28-01-2019).

(46) Artículo 6 nueva redacción introducida, con efectos desde 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda disposición final segunda de la Ley 12/2015, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears,de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

c) Minusvalía psíquica de grado igual o superior al 33%: 150 euros.

2. En caso de que los cónyuges hayan optado por la tributación individual y tengan derecho al mínimo por descendientes que regula el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, cada uno tiene derecho a aplicarse íntegramente la deducción.

3. Tienen derecho a esta deducción los contribuyentes para los que la cuantía resultante de la suma de su base imponible general y de su base imponible del ahorro, menos el mínimo del contribuyente y el mínimo para descendientes, no supere el importe de 12.500 euros en el caso de tributación individual y de 25.000 euros en el caso de tributación conjunta.

Artículo 6 bis. Deducción por gastos relativos a los descendientes o acogidos menores de seis años por motivos de conciliación. (47)

1. Se establece una deducción del 40 %, con un límite de 600 euros, del importe anual satisfecho por los gastos derivados de la prestación de los siguientes servicios a descendientes o acogidos menores de seis años:

a) Estancias de niños de 0 a 3 años en escuelas infantiles o en guarderías.

b) Servicio de custodia, servicio de comedor y actividades extraescolares de niños de 3 a 6 años en centros educativos.

c) Contratación laboral de una persona para cuidar del menor.

2. Para poder aplicar esta deducción se tienen que cumplir los requisitos siguientes:

a) Que los contribuyentes desarrollen actividades por cuenta ajena o por cuenta propia generadoras de rendimientos del trabajo o de rendimientos de actividades económicas.

b) Que la base imponible total no supere el importe de 30.000 euros en el caso de tributación individual y de 48.000 euros en el de tributación conjunta.

c) Que el pago de los gastos que dan derecho a la deducción se haga mediante tarjeta de crédito o de débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas de entidades de crédito.

3. En el supuesto de deducción de los gastos de la contratación de una persona empleada, esta tiene que estar dada de alta en el régimen especial para empleados del hogar de la Seguridad Social.

4. Cuando dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción y opten por la declaración individual, se tiene que prorratear entre ellos por partes iguales.

5. Si todos los descendientes o acogidos dejan de ser menores de seis años a lo largo del año, el límite máximo de la deducción se tiene que prorratear por la suma del número de días en qué los descendientes o acogidos hayan sido menores de seis años durante el año natural. También se tiene que prorratear de la misma forma el límite máximo de la deducción si los descendientes han nacido o han sido adoptados a lo largo del año, o si los menores han sido acogidos a lo largo del año.

Artículo 7. Deducción autonómica en concepto de inversión en la adquisición de acciones o de participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación. (48)

1. (49) Se establece una deducción del 30 de las cuantías invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o de participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades a las que se refiere el apartado 2 siguiente. El importe máximo de esta deducción será de 6.000 euros por ejercicio. En el caso de declaración conjunta, el importe máximo de deducción será de 6.000 euros por cada contribuyente de la unidad familiar que haya efectuado la inversión. Esta deducción se aplicará en el ejercicio en el que se materialice la inversión y en los dos siguientes con el límite de 6.000 euros anuales.

Cuando las inversiones se lleven a cabo en sociedades participadas por centros de investigación o universidades la deducción será del 50% con un importe máximo de 12.000 euros por ejercicio y por contribuyente.

2. Para que se pueda aplicar esta deducción será necesario cumplir los requisitos y las condiciones siguientes:

a) La participación alcanzada por el contribuyente, computada junto con la del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no podrá ser superior al 40% del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de los derechos de voto en la sociedad.

b) La entidad en la que debe materializarse la inversión deberá cumplir los requisitos siguientes:

1º. Deberá tener naturaleza de sociedad anónima, sociedad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.

2º. Deberá tener el domicilio social y fiscal en las Illes Balears.

3º. Deberá desarrollar una actividad económica. A tal efecto, no podrá tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4, apartado ocho, número dos a, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto

(47) Artículo 6 bis añadido, con efectos desde el 31 de diciembre de 2018, por la disposición final segunda.3 de la Ley 14/2018, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2019 (BOIB 29-12-2018 - BOE 28-01-2019).

(48) Puntos 6º. y 7º. de la letra b) del apartado 2 del artículo 7 modificados, con efectos desde 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 12/2015, de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears,de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015 - BOE 29-01-2016).

(49) Apartado 1 del artículo 7 modificado, con efectos 31 de diciembre de 2017, por la disposición final segunda de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

sobre el Patrimonio, ni dedicarse a la actividad de arrendamiento de inmuebles.

4º. Como mínimo, deberá emplear a una persona domiciliada fiscalmente en las Illes Balears con un contrato laboral a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y que no sea socio ni partícipe de la sociedad.

5º. **(50)** En caso de que la inversión se haya realizado mediante una ampliación de capital, la sociedad deberá haberse constituido en los dos años anteriores a la fecha de esta ampliación, a no ser que se trate de una empresa innovadora en materia de investigación y desarrollo que, de acuerdo con lo establecido en la Orden ECC/1087/2015, de 5 de junio, por la que se regula la obtención del sello de pequeña y mediana empresa innovadora y se crea y regula el Registro de la Pequeña y Mediana Empresa Innovadora, tenga vigente este sello y esté inscrita en dicho registro.

6º. Deberá mantener los puestos de trabajo. A tal efecto, se considerará que se mantienen los puestos de trabajo cuando se mantenga la plantilla media total, en términos de personas por año que regula la normativa laboral, calculada como prevé el artículo 102 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

7º. La cifra anual de negocios de la entidad no podrá superar el límite de 2.000.000 de euros, calculada como prevé el artículo 101 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

c) El contribuyente podrá formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que se haya materializado la inversión, pero en ningún caso podrá realizar funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco podrá mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

d) Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deberán formalizarse en una escritura pública, en la que se especificarán la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e) Las participaciones adquiridas deberán mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cuatro años.

f) Los requisitos establecidos en los puntos 2.º, 3.º, 4.º, 6.º y 7.º de la letra b anterior y el límite máximo de participación establecido en la letra a, así como la prohibición contenida en la letra c, deberán cumplirse durante un período mínimo de cuatro años que se contarán desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o de constitución de la entidad que origine el derecho a la deducción.

3. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos en las letras a, c, e y f del apartado 2 anterior supondrá la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente deberá incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se haya producido el incumplimiento la parte del impuesto que se haya dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

Disposición adicional primera. Grados de minusvalía.(51)

1. Todas las referencias del presente texto refundido a los grados de minusvalía deben entenderse efectuadas a los grados de discapacidad, de acuerdo con la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las persones en situación de dependencia.

2. A los efectos del presente texto refundido, los grados de discapacidad deben determinarse de acuerdo con el baremo a que hace referencia el artículo 367 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social, aprobado por el Real decreto legislativo 8/2015, de 30 de octubre, sin perjuicio de lo que disponen el artículo 72 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el artículo 42 del Reglamento del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobado por el Real decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

(50) Punto 5º de la letra b) del apartado 2 del artículo 7 modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por la disposición final segunda.8 de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

(51) Disposición adicional primera modificada, con efectos 1 de enero de 2018, por la disposición final segunda.10 de la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2018 (BOIB 29-12-2017 - BOE 25-01-2018).

CANARIAS

DECRETO LEGISLATIVO 1/2009, DE 21 DE ABRIL, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOC 23-04-2009)

Artículo 2. Deducciones en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que residan habitualmente en la Comunidad Autónoma de Canarias podrán practicar las deducciones autonómicas que se regulan en este texto refundido, en los términos establecidos en los artículos siguientes. A estos efectos, se estará al concepto de residencia habitual recogido en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta para la aplicación de estas deducciones se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha del devengo, salvo que expresamente se disponga otra cosa.

3. Cuando las personas a que se refiere el apartado 1, integradas en una unidad familiar, opten por tributar conjuntamente en los términos de la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las deducciones autonómicas previstas en este texto refundido que se imputarán a la unidad familiar serán aquellas que le hubieran correspondido a cada contribuyente si hubieran optado por la tributación individual, si bien los límites que en las mismas se contemplan se referirán a la cuota íntegra autonómica correspondiente a la tributación conjunta.

4. En el caso de que los contribuyentes que formen parte de una unidad familiar opten por la tributación conjunta y alguno de ellos resida en otra comunidad autónoma distinta de la Comunidad Autónoma de Canarias, será de aplicación lo dispuesto en este texto refundido siempre que el miembro de la misma residente habitualmente en la Comunidad Autónoma de Canarias tenga la mayor base liquidable, de conformidad con las normas de individualización del impuesto.

Artículo 3. Deducción por donaciones con finalidad ecológica. (52)

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 10 por 100, y con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, del importe de las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo a cualquiera de las siguientes instituciones:

a) Las entidades públicas dependientes de la Comunidad Autónoma de Canarias, cabildos insulares o corporaciones municipales canarias, cuya finalidad sea la defensa y conservación del medio ambiente, quedando afectos dichos recursos al desarrollo de programas de esta naturaleza.

b) Las entidades sin fines lucrativos y las entidades beneficiarias del mecenazgo, reguladas respectivamente en los artículos 2 y 16 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunidad Autónoma de Canarias.

2. El importe de la deducción no podrá exceder de 150 euros.

Artículo 4. Deducción por donaciones para la rehabilitación o conservación del patrimonio histórico de Canarias. (53)

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por 100, y con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, de las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias que formen parte del patrimonio histórico de Canarias y estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario de Bienes Muebles a que se refiere la Ley 4/1999, de 15 de marzo, de Patrimonio Histórico de Canarias; asimismo, cuando se trate de edificios catalogados formando parte de un conjunto histórico de Canarias será preciso que esas donaciones se realicen a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) Las Administraciones Públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

b) La Iglesia católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado español.

c) Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo, incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

2. El importe de la deducción no podrá exceder de 150 euros.

Artículo 4 bis. Deducción por donaciones y aportaciones para fines culturales, deportivos, investigación o docencia.(54)

Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100, con el límite del 5 por 100 de la cuota íntegra autonómica, de las donaciones y aportaciones efectuadas para los destinatarios y finalidades que se indican a continuación:

a) Las donaciones dinerarias efectuadas a la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, corporaciones locales canarias y a las entidades públicas de carácter cultural, deportiva o de investigación que dependan de las mismas, siempre que se destinen

(52) Artículo 3 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(53) Artículo 4 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Dos de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(54) Artículo 4 bis añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición adicional octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la promoción de cualquier actividad cultural, deportiva o de investigación distinta de las descritas en los artículos 3 y 4.

La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 50.000 euros por periodo impositivo.

b) Las donaciones dinerarias efectuadas a empresas culturales con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad sea la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales o la edición, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 3.000 euros por periodo impositivo.

c) Las donaciones dinerarias efectuadas a empresas científicas con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad principal sea la investigación, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad.

La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 3.000 euros por periodo impositivo.

d) Las donaciones dinerarias efectuadas a las universidades públicas y privadas, a los centros de investigación y a los centros superiores de enseñanzas artísticas de la comunidad Autónoma de Canarias, cuando se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto actividades de investigación o docencia.

La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 50.000 euros por periodo impositivo.

e) Las donaciones dinerarias efectuadas a las universidades públicas de la Comunidad Autónoma de Canarias y a los centros públicos de enseñanzas artísticas superiores de la citada Comunidad con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el fomento del acceso a la educación superior.

La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 50.000 euros por periodo impositivo.

f) Las aportaciones de capital efectuadas a empresas de base tecnológicas creadas o desarrolladas a partir de patentes o de resultados generados por proyectos de investigación realizados en universidades canarias.

La base máxima de la deducción, a estos efectos, será de 50.000 euros por periodo impositivo.

Artículo 4. ter. Deducción por donaciones a entidades sin ánimo de lucro y con finalidad ecológica.(55)

1. Los contribuyentes podrán aplicar en la cuota autonómica una deducción adicional a la prevista en el artículo 68.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, por los donativos, donaciones y aportaciones a las entidades a quienes se refiere la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incluyendo aquellas que tengan una finalidad ecológica, de acuerdo con la siguiente escala:

Base de deducción Importe hasta	Porcentaje de deducción
150 euros	37,5
Resto base de deducción	15

Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 17,5 por 100.

2. La base de la deducción a la que se refiere este artículo, no podrá exceder del 10 por 100 de la parte autonómica de la base liquidable del contribuyente. La base de la deducción será la definida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

3. La deducción a la que se refiere el presente artículo será incompatible con la prevista en el artículo 4 bis de esta Ley, cuando la misma se aplique sobre las cantidades aportadas a los mismos beneficiarios perceptores de los donativos, donaciones y aportaciones que originan la aplicación de aquélla.

Artículo 5. Requisitos para la aplicación de las deducciones anteriores. (56)

La aplicación por el contribuyente de las deducciones previstas en los artículos 3 y 4 y 4 bis de este Texto Refundido exigirá el cumplimiento de los requisitos siguientes:

a) Obtener de la entidad donataria certificación en la que figure, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, fecha y destino del donativo, y su importe cuando éste sea dinerario. Tratándose de donaciones no dinerarias, deberá acreditarse el valor de los bienes donados, mediante certificación expedida por la empresa de base tecnológica beneficiaria, así como los datos identificativos del documento público u otro documento auténtico acreditativo de la entrega del bien o derecho donado.

b) En el caso de la deducción regulada en el artículo 4 bis, cuando el destinatario de la donación sea un entidad o universidad canaria de naturaleza pública, en la certificación expedida a la que se refiere la letra anterior se le incorporará la identificación del proyecto de interés cultural, deportivo investigación o docente. Cuando el donatario tenga naturaleza privada, deberá constar una certificación adicional, expedida por la consejería competente, en la que se haga constar que el citado proyecto es de interés cultural, deportivo de investigación o docente.

c) Constar en la certificación señalada en la letra anterior la mención expresa de que la donación se haya efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha

(55) Artículo 4 ter añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - 08-02-2018).

(56) Artículo 5 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

aceptado. La revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el período impositivo del ejercicio en el que dicha revocación se produzca, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Artículo 6. Deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación.

Los contribuyentes podrán deducirse el 10 por 100 de las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, con el límite del 10 por 100 de la cuota íntegra autonómica, y siempre que concurran las siguientes condiciones:

a) Que los citados bienes estén inscritos en el Registro Canario de Bienes de Interés Cultural o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, siendo necesario, en este caso, que los inmuebles reúnan las condiciones que reglamentariamente se determinen.

b) Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad Autónoma o, en su caso, por el cabildo insular o ayuntamiento correspondiente.

Artículo 7. Deducción por gastos de estudios. (57)

1. Los contribuyentes podrán deducirse por cada descendiente o adoptado soltero menor de 25 años, que dependa económicamente de él y que curse los estudios de educación superior previstos en el apartado 5 del artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, fuera de la isla en la que se encuentre la residencia habitual del contribuyente, la cantidad de 1.500 euros.

La deducción, que se aplicará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se inicie el curso académico, tendrá como límite el 40 por ciento de la cuota íntegra autonómica. Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.**(58)**

La cuantía de la deducción será de 1.600 euros para los contribuyentes cuya base liquidable sea inferior a 33.007,20 euros.

2. Esta deducción no se aplicará cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos:

a) cuando los estudios no abarquen un curso académico completo o un mínimo de 30 créditos;

b) cuando en la isla de residencia del contribuyente exista oferta educativa pública, diferente de la virtual o a distancia, para la realización de los estudios que determinen el traslado a otro lugar para ser cursados;

c) cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción, por importe superior a 39.000 euros; en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros;

d) cuando el descendiente que origina el derecho a la deducción haya obtenido rentas en el período impositivo ejercicio por importe superior a 8.000 euros o, cualquiera que sea su importe, rentas procedentes exclusivamente de ascendientes por consanguinidad o de entidades en las que los ascendientes tengan una participación de un mínimo del 5 por 100 del capital, computado individualmente, o un mínimo del 20 por 100 computado conjuntamente los ascendientes.**(59)**

3. Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción se prorrateará entre ellos.

Artículo 7 bis. Deducción por gastos de estudios en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.(60)

1. Los contribuyentes podrán deducirse las cantidades satisfechas en el período impositivo por la adquisición de material escolar, libros de texto, transporte y uniforme escolar, comedores escolares y refuerzo educativo, hasta un máximo de 100 euros, por el conjunto de descendientes o adoptados que den lugar a la aplicación del mínimo por descendiente y que se encuentre escolarizado en educación infantil, primaria, enseñanza secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional de grado medio.

Esta deducción no se aplicará cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el período impositivo en que se origina el derecho a la deducción, por importe superior a 39.000 euros; en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

El gasto se deberá justificar a través de factura que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

(57) Artículo 7 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(58) Segundo párrafo del apartado 1 del artículo 7 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(59) Letra d) del apartado 2 del artículo 7 modificada, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(60) Artículo 7 bis añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

2. Cuando varios contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con quien curse los estudios que originan el derecho a la deducción, solamente podrán practicar la deducción los de grado más cercano.

Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción, la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Artículo 8. Deducción por traslado de residencia.

1. Los contribuyentes que trasladen su residencia habitual desde la isla en la que ésta figurare a cualquiera de las demás islas del Archipiélago para realizar una actividad laboral por cuenta ajena o una actividad económica, siempre que permanezcan en la isla de destino durante el año en que se produzca el traslado y los tres siguientes, podrán practicar una deducción de 300 euros en la cuota íntegra autonómica en el período impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas en cada uno de los dos ejercicios en que sea aplicable la deducción.

2. En el supuesto de tributación conjunta, la deducción de trescientos euros se aplicará, en cada uno de los dos períodos impositivos en que sea aplicable la deducción, por cada uno de los contribuyentes que traslade su residencia en los términos previstos en el apartado anterior, con el límite de la parte autonómica de la cuota íntegra procedente de rendimientos del trabajo y de actividades económicas que corresponda a los contribuyentes que generen derecho a la aplicación de la deducción.

3. El incumplimiento de las condiciones de la deducción regulada en el apartado anterior dará lugar a la integración de las cantidades deducidas en la cuota íntegra autonómica del ejercicio en que se produce el incumplimiento, con los correspondientes intereses de demora.

4. (61) Sólo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que no hayan obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción por importe superior a 39.000 euros; y, en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar no haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

Artículo 9. Deducción por donaciones para adquisición o rehabilitación de primera vivienda habitual.

1. (62) Los contribuyentes con residencia habitual en las Islas Canarias que realicen una donación en metálico a sus descendientes o adoptados menores de 35 años, con destino a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario en las Islas Canarias, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 1 por 100 del importe de la cantidad donada, con el límite de 240 euros por cada donatario.

Cuando las donaciones a las que se refiere el párrafo anterior tengan como destinatarios a descendientes o adoptados legalmente reconocidos como personas con discapacidad, con un grado igual o superior al 33 por 100, podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 2 por 100 del importe de la cantidad donada, con el límite de 480 euros por cada donatario, y si el grado de minusvalía fuese igual o superior al 65 por 100 podrán deducir el 3 por 100 con un límite de 720 euros.

Para la aplicación de la presente deducción deberán cumplirse los requisitos previstos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para la reducción de la base imponible correspondiente a la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en las Islas Canarias, y por vivienda habitual se considerará la que, a tales efectos, se entiende en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, equiparándose a la adquisición la construcción de la misma, pero no su ampliación.

Asimismo será de aplicación la presente deducción cuando la donación se realice con destino a la rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente y tenga como destinatario a descendientes o adoptados con discapacidad igual o superior al 33 por 100. A estos efectos la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A los efectos de la presente deducción se establecen las equiparaciones siguientes:

a) Las personas sujetas a un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptados.

b) Las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equipararán a los adoptantes.

Se entiende por acogimiento familiar permanente o preadoptivo el constituido con arreglo a la legislación aplicable.

Artículo 10. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos. (63)

1. Los contribuyentes podrán deducirse la cantidad que en cada caso corresponda de las siguientes:

a) Por cada hijo nacido o adoptado en el período impositivo que conviva con el contribuyente.

- 200 euros, cuando se trate del primero o segundo hijo integrado en la unidad familiar.
- 400 euros, cuando se trate del tercero.
- 600 euros, cuando se trate del cuarto.
- 700 euros, cuando se trate del quinto o sucesivos.

b) En caso de que el hijo nacido o adoptado tenga una minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100, siempre que dicho hijo haya convivido con el contribuyente ininterrumpidamente desde su nacimiento o adopción hasta el final del período impositivo, la cantidad a deducir será la que proceda de entre las

---

(61) Apartado 4 al artículo 8 introducido, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Cuatro de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(62) Los párrafos segundo y cuarto del apartado 1 del artículo 9 se modifican, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(63) Artículo 10 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Cinco de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

siguientes, además de la que proceda por la aplicación del apartado a) anterior:

- 400 euros, cuando se trate del primer o segundo hijo que padezca dicha discapacidad.

- 800 euros, cuando se trate del tercer o posterior hijo que padezca dicha discapacidad, siempre que sobrevivan los anteriores discapacitados.

c) Cuando ambos progenitores o adoptantes tengan derecho a la deducción y no opten por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

d) Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto, computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.

e) A los efectos previstos en el presente artículo se considerará que conviven con el contribuyente, entre otros, los hijos nacidos o adoptados que, dependiendo del mismo, estén internados en centros especializados.

2. Sólo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que no hayan obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción por importe superior a 39.000 euros; y, en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar no haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

Artículo 11. Deducción por contribuyentes con discapacidad y mayores de 65 años. (64)

1. Los contribuyentes podrán deducirse las siguientes cantidades, compatibles entre sí, por circunstancias personales:

a) 300 euros, por cada contribuyente con discapacidad superior al 33 por 100.

b) 120 euros, por cada contribuyente mayor de 65 años.

2. Sólo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que no hayan obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción por importe superior a 39.000 euros; y, en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar no haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

Artículo 11 bis. Deducción por acogimiento de menores. (65)

1. Los contribuyentes podrán deducir la cantidad de 250 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente previsto en el artículo 173-bis del Código Civil, siempre que convivan con el menor la totalidad del período impositivo. Si la convivencia es inferior al período impositivo, la cuantía de la deducción se prorrateará por los días reales de convivencia en el periodo impositivo.

2. No dará lugar a esta deducción cuando la adopción del menor se produzca durante el período impositivo.

3. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a esta deducción y no opten o no puedan optar por la tributación conjunta, la deducción se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Artículo 11 ter. Deducción para familias monoparentales. (66)

1. Los contribuyentes que tengan a su cargo descendientes podrán deducir la cantidad única de 100 euros, siempre que no conviva con cualquier otra persona distinta a los citados descendientes, salvo que se trate de ascendientes que generen el derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes.

Se considerarán descendientes a los efectos de la presente deducción:

a) Los hijos menores de edad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

b) Los hijos mayores de edad con discapacidad, tanto por relación de paternidad como de adopción, siempre que convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

c) Los descendientes a que se refieren las letras a) y b) anteriores que, sin convivir con el contribuyente, dependan económicamente de él y estén internados en centros especializados.

Se asimilarán a descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación vigente.

2. En caso de convivencia con descendientes que no den derecho a deducción, no se perderá el derecho a la misma siempre y cuando las rentas anuales del descendiente, excluidas las exentas, no sean superiores a 8.000 euros.

3. Esta deducción no se aplicará cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el período impositivo en que se origina el derecho a la deducción, por importe superior a 39.000 euros; en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

4. Cuando a lo largo del período impositivo se lleve a cabo una alteración de la situación familiar por cualquier causa, a efectos de aplicación de la deducción, se entenderá que ha existido convivencia cuando tal situación se haya producido durante al menos 183 días al año.

Artículo 12. Deducción por gastos de guardería.(67)

1. Por los niños menores de 3 años, los progenitores o tutores con quienes convivan podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el período im-

(64) Artículo 11 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Seis de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(65) Artículo 11 bis añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(66) Artículo 11 ter añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(67) Artículo 12 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

positivo por los gastos de guardería, con un máximo de 400 euros anuales por cada niño.

Se asimilan a descendientes aquellas personas vinculadas con el contribuyente por razón de tutela o acogimiento no remunerado, en los términos previstos en la legislación vigente.

A los efectos de esta deducción se entiende por guardería todo centro autorizado por la consejería competente del Gobierno de Canarias para la custodia de niños menores de 3 años.

El gasto de guardería se deberá justificar a través de factura que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

2. (68) Son requisitos para poder practicar esta deducción que ninguno de los contribuyentes hayan obtenido rentas por importe superior a 39.000 euros en el periodo impositivo. En el supuesto de tributación conjunta, este requisito se entenderá cumplido si la renta de la unidad familiar no excede de 52.000 euros

3. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La deducción y el límite a la misma en el periodo impositivo en el que el niño cumpla los 3 años se calcularán de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos previstos en el presente artículo.

Artículo 13. Deducción por familia numerosa.

1. El contribuyente que posea, a la fecha del devengo del impuesto, el título de familia numerosa, expedido por el órgano competente en materia de servicios sociales del Gobierno de Canarias o por los órganos correspondientes del Estado o de otras Comunidades Autónomas, podrá deducirse las siguientes cantidades según corresponda:

- 200 euros, cuando se trate de familia numerosa de categoría general.

- 400 euros, cuando se trate de familia numerosa de categoría especial.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto tenga un grado de minusvalía física, psíquica o sensorial igual o superior al 65 por 100, la deducción anterior será de 500 y 1.000 euros, respectivamente.

2. Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

Esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando éstos convivan con más de un contribuyente, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno.

Esta deducción es compatible con las relativas al nacimiento o adopción de un hijo.

3. (69) Sólo tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que no hayan obtenido rentas en el ejercicio en que se origina el derecho a la deducción por importe superior a 39.000 euros; y, en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar no haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

Artículo 14. Deducción por inversión en vivienda habitual. (70)

A) Redacción vigente hasta el 4 de diciembre de 2018 (véase la página 998 del Manual práctico Renta 2017)

B) Redacción vigente desde el 5 de diciembre de 2018 (71)

1. Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una deducción por las cantidades satisfechas en el período impositivo, por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, en los mismos términos y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, según redacción vigente el 1 de enero de 2012, de acuerdo con lo previsto en su disposición transitoria decimoctava. El porcentaje de deducción aplicable será el que corresponda de los siguientes:

- Si la renta es inferior a 15.000 euros: el 3,5 por 100.

- Si la renta es igual o superior a 15.000 euros e inferior a 30.000 euros: el 2,5 por 100.

2. La presente deducción no será de aplicación a las cantidades destinadas a la rehabilitación, reforma o adecuación por razón de discapacidad, de la vivienda habitual.

Artículo 14 bis. Deducción por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual. (72)

1. Los contribuyentes podrán practicar la deducción del 10 por 100, y con el límite del 10 por 100 de la cuota

(68) Apartado 2 del artículo 12 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, el artículo 45.Siete de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(69) Apartado 3 del artículo 13 introducido, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Ocho de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(70) Artículo 14 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 4.Dos de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias (BOC 10-11-2014 - BOE 20-11-2014).

(71) Artículo 14 mdofificado, con efectos desde el 4 de diciembre de 2018, por el Artículo primero.1 de la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias (BOC 04-12-2018 - BOE 11-01-2019).

(72) Artículo 14 bis modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciem-

íntegra autonómica, de las cantidades destinadas a las obras de rehabilitación energética en la vivienda habitual del contribuyente en los términos expresados en el artículo anterior.

La vivienda habitual deberá ser propiedad del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras realizadas en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

A los efectos de la presente deducción, se entenderá por obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables. También tendrán tal consideración las de mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la implantación de redes de saneamiento separativas en el edificio y otros sistemas que favorezcan la reutilización de las aguas grises y pluviales en el mismo edificio o en la parcela o que reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado. En el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, el importe del gasto se imputará a los diferentes propietarios con derecho a deducción en función de su cuota de participación.

2. La obra de rehabilitación energética deberá acreditarse mediante los certificados de calificación energética, en los términos establecidos en el Real Decreto 235/2013, de 5 de abril, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios, debidamente inscritos en el Registro de certificados de eficiencia energética de edificios de la Consejería competente en materia de industria, en el que conste el certificado obtenido antes de la realización de las obras rehabilitación energética y el expedido tras las mismas.

3. La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen las obras. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de 7.000 euros por contribuyente.

El gasto de las obras de rehabilitación energética se deberá justificar a través de factura que debe cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. En el supuesto de edificaciones en régimen de propiedad horizontal en que la obra de rehabilitación energética sea contratada por la comunidad de propietarios, ésta certificará el importe del gasto imputable a cada vivienda y que ha sido efectivamente satisfecho por el propietario en el período impositivo.

La factura recibida por el contribuyente, o en su caso la certificación emitida por la comunidad de propietarios, deberá conservarse durante el plazo de prescripción, admitiéndose copia de la misma en el supuesto de que dos o más contribuyente tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta.

4. No generarán derecho a la presente deducción las cantidades destinadas a mobiliario o a electrodomésticos.

5. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la deducción y no opten, o no puedan optar, por la tributación conjunta, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

6. La presente deducción es incompatible con la deducción por cantidades destinadas a restauración, rehabilitación o reparación y con la deducción por inversión en vivienda habitual reguladas en los artículo 6 y 14, respectivamente, del presente texto refundido, no pudiendo aplicarse sobre las mismas cantidades ambas deducciones.

Artículo 14 ter. Deducción por obras de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad. (73)

Sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se establece una deducción de las cantidades satisfechas en el período impositivo, por las obras o instalaciones de adecuación de la vivienda habitual por razón de discapacidad a que se refiere la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en los mismos términos y siempre que concurran los mismos requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, según redacción vigente el 1 de enero de 2012. El porcentaje de deducción aplicable será el 10 por 100.

Artículo 14 quáter. Límite en las deducciones de los artículos 6, 14 y 14 bis. (74)

El importe de las deducciones previstas en los artículos 6, 14 14-bis y 14-ter del presente Texto Refundido no podrá superar el 15 por 100 de la cuota íntegra autonómica.

Artículo 15. Deducción por alquiler de vivienda habitual.

A) Redacción vigente hasta el 4 de diciembre de 2018
(véase la página 998 del Manual práctico Renta 2017)

B) Redacción vigente desde el 5 de diciembre de 2018 (75)

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo,

bre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(73) Artículo 14 ter modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018)..

(74) Artículo 14 quáter añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la diposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(75) Artículo 15 modificado, con efectos desde el 4 de diciembre

con un máximo de 600 euros anuales, por el alquiler de su vivienda habitual, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que no hayan obtenido rentas superiores a 20.000 euros en el período impositivo. Este importe se incrementará en 10.000 euros en el supuesto de opción por la tributación conjunta.

b) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de las rentas obtenidas en el período impositivo que a estos efectos se descontará, si lo hubiere, el importe de las subvenciones que por este concepto hubiera percibido el arrendatario.

A estos efectos el concepto de vivienda habitual será el contenido en la correspondiente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La aplicación de la presente deducción queda condicionada a la declaración por parte del contribuyente del NIF arrendador, de la identificación catastral de la vivienda habitual y del canon arrendaticio anual.

Artículo 15 bis. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual vinculado a determinadas operaciones de dación en pago. (76)

En los supuestos de arrendamiento vinculados a determinadas operaciones de dación en pago contempladas en el artículo 35-bis de este Texto Refundido, los arrendatarios podrán deducirse el 25% de las cantidades satisfechas durante el ejercicio correspondiente, por el arrendamiento de la vivienda habitual, con un máximo de 1.200 euros anuales y con un nivel de renta no superior a 24.000 euros. Este importe se incrementará en 10.000 euros en el supuesto de opción por la tributación conjunta.

Se transcribe el artículo 35 bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos.

Artículo 35-bis.- Bonificaciones en la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (77).

1. Las primeras copias de escrituras públicas que documenten la novación modificativa de los créditos hipotecarios pactada de común acuerdo entre el deudor y el acreedor, siempre y cuando este último sea una de las entidades a las que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios, y que la modificación se refiera al tipo de interés inicialmente pactado o vigente o a la alteración del plazo del crédito o a ambas modificaciones, tienen una bonificación del 100% de la cuota tributaria del impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de actos jurídicos documentados, establecida por el artículo 32.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, con un límite de 200.000 euros de base imponible.

2. Se establece una bonificación del 100% en la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en la transmisión de la vivienda habitual que efectúe su propietario en favor de la entidad financiera acreedora, o de una filial inmobiliaria de su grupo, porque no puede hacer frente al pago de los préstamos o créditos hipotecarios concedidos para su adquisición, siempre y cuando el transmitente continúe ocupando la vivienda mediante contrato de arrendamiento con opción de compra firmado con la entidad financiera.

Para poder acceder a esta bonificación, la duración del mencionado contrato de arrendamiento tiene que ser pactado, como mínimo, por cinco años, sin perjuicio del derecho del arrendatario de volver a adquirir la vivienda antes de la finalización de este plazo.

El importe máximo de esta bonificación se fija en la cuantía equivalente a la aplicación del tipo impositivo sobre los primeros 100.000 euros de base imponible.

3. Se establece una bonificación del 100% en la cuota tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en los siguientes casos y condiciones:

a) Los contratos de arrendamiento con opción de compra firmados entre las entidades financieras acreedoras, o una filial inmobiliaria de su grupo, y los propietarios que transmiten la propiedad de su vivienda habitual a estas entidades. Los contratos de arrendamiento deben realizarse sobre las viviendas habituales que se transmiten. Esta bonificación se hace extensiva a la opción de compra.

b) La adquisición de las viviendas por parte de las personas físicas que, al no hacer frente a los pagos, habían transmitido la vivienda a la entidad financiera acreedora o a una filial inmobiliaria de su grupo y que, posteriormente, y en el plazo de diez años desde dicha transmisión, lo vuelven a adquirir.

4. Las bonificaciones a las que se refiere este artículo se aplican si se cumplen los siguientes requisitos:

a) Los titulares de la vivienda son personas físicas.

b) Se trata de su vivienda habitual.

A los efectos de estas bonificaciones, se considera vivienda habitual la que se ajusta a la definición y los requisitos establecidos por la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 15 ter. Deducción por arrendamientos a precios con sostenibilidad social. (78)

1. Los contribuyentes que obtengan rendimientos del capital inmobiliario por el arrendamiento de viviendas,

de 2018, por el Artículo primero.2 de la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias (BOC 04-12-2018 - BOE 11-01-2019).

(76) Artículo 15 bis añadido, con efectos desde el 4 de diciembre de 2018, por el Artículo primero.3 de la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias (BOC 04-12-2018 - BOE 11-01-2019).

(77) El artículo 35 bis ha sido añadido, con efectos desde el 4 de diciembre de 2018, dentro de las modificaciones en materia de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por el Artículo primero.8 de la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias (BOC 04-12-2018 - BOE 11-01-2019).

(78) Artículo 15 ter añadido, con efectos desde el 4 de diciembre de 2018, por el Artículo primero.3 de la Ley 4/2018, de 30 de no-

cuando su destino sea el de vivienda habitual del arrendatario, podrán deducir en la cuota íntegra autonómica un 10% de dichos rendimientos siempre y cuando correspondan a arrendamientos retribuidos a precios con sostenibilidad social.

2. Para determinar si los precios son sostenibles socialmente se deberán cumplir simultáneamente los siguientes requisitos:

a) La renta anualizada no podrá superar el 30% de la base imponible del arrendatario a afectos del IRPF.

b) La renta anualizada derivada del rendimiento del capital inmobiliario por el arrendamiento de la vivienda no podrá superar el 10% del valor catastral del inmueble.

c) Que el arrendatario no haya obtenido rentas superiores a 24.000 euros.

d) Que el arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo, no sea el cónyuge o un pariente del contribuyente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive.

e) Que el arrendador esté al corriente de sus obligaciones fiscales e indique en sus declaraciones de IRPF al arrendatario y el número de referencia catastral del bien arrendado.

Artículo 15 quáter. Deducción autonómica por gastos en primas de seguros de crédito para cubrir impagos de rentas de arrendamientos de vivienda.(79)

Se establece una deducción del 75% de los gastos satisfechos por el contribuyente durante el ejercicio en concepto de primas de seguros de crédito que cubran total o parcialmente el impago de las rentas a las que el contribuyente tenga derecho por razón del arrendamiento de un bien inmueble, situado en Canarias, a un tercero destinado a vivienda, con un máximo de 150 euros anuales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la duración del contrato de arrendamiento de vivienda con un mismo arrendatario sea igual o superior a un año.

b) Que se haya constituido el depósito de la fianza a la que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de arrendamientos urbanos, a favor del órgano competente de la Administración de la Comunidad Autónoma de Canarias.

c) Que el contribuyente declare en el impuesto sobre la renta de las personas físicas el rendimiento derivado de las rentas del arrendamiento de la vivienda como rendimientos del capital inmobiliario.

d) Que el arrendador esté al corriente de sus obligaciones fiscales e identifique en sus declaraciones de IRPF al arrendatario y el número de referencia catastral del bien arrendado.

e) Que el importe mensual del arrendamiento no sea superior a 800 euros.

viembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias (BOC 04-12-2018 - BOE 11-01-2019).

(79) Artículo 15 quáter añadido, con efectos desde el 4 de diciembre de 2018, por el Artículo primero.3 de la Ley 4/2018, de 30 de noviembre, de medidas fiscales para mejorar el acceso a la vivienda en Canarias (BOC 04-12-2018 - BOE 11-01-2019).

Artículo 16. Sin contenido (..)

Artículo 16 bis. Deducción por contribuyentes desempleados. (80)

Los contribuyentes que perciban prestaciones por desempleo podrán deducir la cantidad de 100 euros siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Tener residencia habitual en las Islas Canarias.

- Estar en situación legal de desempleo durante más de 6 meses del período impositivo.

- La suma de los rendimientos íntegros del trabajo ha de ser superior a 11.200 euros e igual o inferior a 22.000 euros, tanto en tributación individual como en tributación conjunta. Estas cuantías serán para cada periodo impositivo las equivalentes en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a efectos de la obligación de declarar.

- La suma de la base imponible general y del ahorro, excluida la parte correspondiente a los rendimientos del trabajo, no podrá superar la cantidad de 1.600 euros.

Articulo 16 ter. Deducción por gasto de enfermedad. (81)

1. Los contribuyentes podrán deducir un 10 por 100 de los gastos y honorarios profesionales abonados durante el periodo impositivo por la prestación de servicios realizada por quienes tengan la condición de profesionales médicos o sanitarios, excepto farmacéuticos, conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 3 de la Ley 44/2003, de 21 de noviembre, de ordenación de las profesiones sanitarias,, por motivo de la prevención, diagnóstico y tratamiento de enfermedades, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar. En ningún caso se incluye la asistencia con fines estéticos, excepto cuando constituyan la reparación de daños causados por accidentes o intervenciones que afecten a las personas y los tratamientos destinados a la identidad sexual.

Los contribuyentes podrán deducir un 10 por 100 de los gastos en la adquisición de aparatos y complementos, incluidas las gafas graduadas y las lentillas, que por sus características objetivas sólo puedan destinarse a suplir las deficiencias físicas de las personas.

Esta deducción tendrá un límite anual de 500 euros en tributación individual y 700 euros en tributación conjunta. Estos limites se incrementarán en 100 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los

(80) Artículo 16 bis en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Diez de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(81) Artículo 16 ter añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

servicios o entreguen los bienes. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La factura deberá cumplir todas las condiciones establecidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La factura recibida por el contribuyente deberá conservarse durante el plazo de prescripción."

Artículo 16 quáter. Deducción por familiares dependientes con discapacidad. (82)

1. Los contribuyentes que tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de descendientes o ascendientes conforme a la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas, siempre que tales descendientes o ascendientes tuvieran una discapacidad igual o superior al 65 por 100, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 500 euros por persona con discapacidad.

2. Esta deducción no se aplicará cuando el contribuyente haya obtenido rentas en el período impositivo en que se origina el derecho a la deducción, por importe superior a 39.000 euros; en el supuesto de tributación conjunta, cuando la unidad familiar haya obtenido rentas por importe superior a 52.000 euros.

3. Cuando varios contribuyentes tengan derecho a la aplicación de la deducción prevista en el presente artículo, se estará a las reglas del prorrateo, convivencia y demás límites previstos en la normativa estatal del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Artículo 17. Referencia normativa.(83)

A los efectos de la aplicación de las deducciones autonómicas de la Comunidad Autónoma de Canarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las referencias contenidas a la expresión "renta" en las normas reguladoras de las mismas deberán entenderse hechas a la base imponible general y del ahorro definida en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o en el texto legal que lo sustituya.

Artículo 18. Límites. (84)

1. La suma de las deducciones previstas en este capítulo aplicadas sobre la cuota íntegra autonómica en ningún caso podrá superar el importe de la misma.

2. Sobre un mismo bien no se podrá aplicar más de una de las deducciones previstas en el presente capítulo.

Artículo 18 bis. Escala autonómica. (85)

La escala autonómica aplicable a la base liquidable general, a que se refiere el artículo 74.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en redacción dada por la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, será la siguiente:

Tramos	Base liquidable (desde euros)	Cuota íntegra	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
1	0,00	0,00	12.450,00	9,50
2	12.450,01	1.182,75	5.257,20	12,00
3	17.707,21	1.813,61	15.300,00	14,00
4	33.007,21	3.955,61	20.400,00	18,50
5	53.407,21	7.729,61	36.592,80	23,50
6	90.000,01	16.328,92	En adelante	24,00

Artículo 18 ter. Obligaciones formales. (86)

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas están obligados a conservar durante el plazo de prescripción los justificantes y documentos que acrediten el derecho a disfrutar de las deducciones de la cuota que se contemplan en el presente Capítulo y que hayan aplicado efectivamente.

2. Mediante Orden del Consejero competente en materia tributaria se podrán establecer obligaciones de justificación e información para el control de las deducciones a que se refiere el apartado anterior.

Artículo 22. Reducción en la base imponible correspondiente a la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

1. La base imponible correspondiente a la donación de una cantidad en metálico realizada por un ascendiente en favor de sus descendientes o adoptados menores de 35 años en el momento del otorgamiento de la escritura pública a que se refiere la letra b) siguiente, con el límite de 24.040 euros, se reducirá en un 85 por 100, siempre y cuando concurran las condiciones siguientes:

a) Que el donatario tenga su residencia habitual en Canarias.

b) Que la donación se formalice en escritura pública debiendo constar de forma expresa que el destino de la cantidad en metálico donada tiene como fin la adquisición o rehabilitación por parte del donatario de su vivienda habitual.

c) Que la cantidad en metálico donada se destine a la adquisición o rehabilitación de la primera vivienda habitual del donatario.

---

(82) Artículo 16 quáter añadido, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(83) Artículo 17 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por la disposición final octava de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018 (BOC 30-12-2017 - BOE 08-02-2018).

(84) Artículo 18 en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Once de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(85) Artículo 18 bis introducido por el artículo 3.Cuatro de la Ley 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias (BOC 30-12-2011 - BOE 27-01-2012) y modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 11/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2015 (BOC 31-12-2014 - BOE 06-02-2015).

(86) Artículo 18 ter añadido, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 45.Trece de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

d) Que la adquisición de la vivienda se realice en un plazo de seis meses a contar desde el devengo del impuesto que grava la donación. Si existiesen sucesivas donaciones para un mismo fin, el plazo comenzará a contarse desde el devengo de la primera donación. En los casos de construcción o rehabilitación, deben comenzarse las obras en el indicado plazo de 6 meses, sin sufrir interrupción por causa imputable al sujeto pasivo hasta su terminación, la cual debe tener lugar en cualquier caso dentro del plazo de dos años desde el inicio de las obras.

e) Que la vivienda adquirida o rehabilitada permanezca en el patrimonio del donatario como vivienda habitual un plazo de al menos 5 años, a contar desde su adquisición o rehabilitación.

f) Que el importe donado, hasta el límite indicado en el primer párrafo de este apartado, se ha de aplicar íntegramente a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del donatario. Si existiesen sucesivas donaciones para el mismo fin, el importe conjunto de éstas se ha de aplicar íntegramente al fin con el límite citado.

El incumplimiento de los requisitos mencionados determinará la improcedencia de la reducción, con ingreso en dicho momento del gravamen que hubiera correspondido y sus correspondientes intereses de demora, comenzando a contarse el plazo de prescripción para determinar la deuda tributaria, a los efectos de la aplicación de la reducción, desde la fecha en que se produzca el incumplimiento de tales requisitos.

2. A los efectos establecidos en este artículo, se entenderá como vivienda habitual la que se considera como tal a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, equiparándose a la adquisición de vivienda habitual la construcción de la misma, pero no su ampliación.

3. El plazo de cinco años al que se refiere el apartado 1.e) anterior se contará en el supuesto de construcción o rehabilitación desde la finalización de las obras.

4. A los efectos de la presente reducción son de aplicación las equiparaciones establecidas en el apartado 4 del artículo 21 del presente texto refundido.

5. Cuando el donatario acredite un grado de minusvalía superior al 33 por 100 el límite establecido en el apartado 1 del presente artículo será de 25.242 euros y la reducción de la base imponible el 90 por 100, y de 26.444 euros y el 95 por 100 cuando el donatario acredite una minusvalía igual o superior al 65 por 100.

CANTABRIA

DECRETO LEGISLATIVO 62/2008, DE 19 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE MEDIDAS FISCALES EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOC 02-07-2008)

Artículo 1. Escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (87)

De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se aprueba la siguiente escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,5
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12
20.200,00	2.112,75	13.800,00	15
34.000,00	4.182,75	12.000,00	18,5
46.000,00	6.402,75	14.000,00	19,5
60.000,00	9.132,75	30.000,00	24,5
90.000,00	16.482,75	En adelante	25,5

Artículo 2. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (88)

De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y en orden a la aplicación de lo dispuesto en la normativa en vigor del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio, se establecen las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica de dicho tributo.

1. Por arrendamiento de vivienda habitual.

El contribuyente podrá deducir el 10 por ciento, hasta un límite de 300 euros anuales de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual si reúne los siguientes requisitos:

a) Tener menos de 35 años cumplidos, o tener 65 o más años. El contribuyente con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga la consideración legal de persona con discapacidad con un grado de disminución

(87) Artículo 1 modificado, con efectos de 1 de enero de 2016, por el artículo 9.Seis de la Ley 6/2015, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 30-12-2015 - BOE 20-01-2016).

(88) Artículo 2 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 10.Uno de la Ley de Cantabria 2/2017, de 24 de febrero, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 28-02-2017 - BOE 20-03-2017).

igual o superior al 65 por 100 de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre **(89)**, está exonerado de cumplir este requisito para tener derecho a gozar de esta deducción.

b) Que la base imponible del período, antes de las reducciones por mínimo personal y familiar sea inferior a 22.000 euros en tributación individual o a 31.000 euros en tributación conjunta.

c) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de la renta del contribuyente.

En el caso de tributación conjunta, el importe máximo de la deducción será de 600 euros, pero, al menos, uno de los declarantes deberá reunir los requisitos enunciados anteriormente para tener derecho a gozar de esta deducción.

2. Por cuidado de familiares.

El contribuyente podrá deducir 100 euros por cada descendiente menor de tres años, por cada ascendiente mayor de setenta, y por cada ascendiente o descendiente, cónyuge o hermano con discapacidad física, psíquica o sensorial que tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65% de igual o superior al 65% de acuerdo con el baremo a que se refiere el artículo 367 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre **(90)**. Se tendrá derecho a la deducción aunque el parentesco lo sea por afinidad. Para dar lugar a la deducción, el descendiente o ascendiente o familiar con discapacidad deberá, además, reunir los siguientes requisitos:

a) Convivir más de ciento ochenta y tres días del año natural con el contribuyente. Se exceptúa del cumplimiento de este requisito a los menores de tres años.

b) No tener rentas brutas anuales superiores a 6.000 euros. En los supuestos de discapacidad el límite será de 1,5 veces el IPREM.

3. Por obras de mejora en viviendas.

El contribuyente se podrá deducir un 15% de las cantidades satisfechas en obras realizadas, durante el ejercicio fiscal, en cualquier vivienda o viviendas de su propiedad, siempre que esté situada en la Comunidad de Cantabria, o en el edificio en la que la vivienda se encuentre, y que tengan por objeto:

a) Una rehabilitación calificada como tal por la Dirección General de Vivienda del Gobierno de Cantabria.

b) La mejora de la eficiencia energética, la higiene, la salud y protección del medio ambiente y la accesibilidad a la vivienda o al edificio en que se encuentra.

c) La utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular: sustitución de instalaciones de electricidad, agua, gas, calefacción.

d) Así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación que permitan el acceso a Internet y a servicios de televisión digital en la vivienda del contribuyente.

No darán derecho a practicar esta deducción las obras que se realicen en viviendas afectadas a una actividad económica, plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La deducción tendrá un límite anual de 1.000 euros en tributación individual y 1.500 en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 500 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65%. En el caso de tributación conjunta el incremento será de 500 € por cada contribuyente con dicha discapacidad. Las cantidades satisfechas en el ejercicio y no deducidas por exceder del límite anual, podrán deducirse en los dos ejercicios siguientes.

En ningún caso darán derecho a la aplicación de esta deducción, las cantidades satisfechas por las que el contribuyente tenga derecho a practicarse la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere la Disposición Transitoria Decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio.

4. Por donativos a fundaciones o al Fondo Cantabria Coopera o a asociaciones que persigan entre sus fines el apoyo a personas con discapacidad.

Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan con los requisitos de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones que persigan fines culturales, asistenciales, deportivos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos. En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones, que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones. De igual manera, los contribuyentes podrán deducir el 12 por 100 de las cantidades que donen al Fondo Cantabria Coopera.

Igualmente podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a asociaciones domiciliadas en la Comunidad Autónoma de Cantabria que cumplan los requisitos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y cuyo objeto sea el apoyo a personas con discapacidad.

La suma de la base de esta deducción y la base de las deducciones a las que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y

(89) La referencia al artículo 367 del texto refundido de la Ley general de la Seguridad Social, debe entenderse hecha al artículo 354 de la citada norma.

(90) Véase la nota anterior.

sobre el Patrimonio, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

5. Por acogimiento familiar de menores.(91)

Los contribuyentes que reciban a menores en régimen de acogimiento familiar simple o permanente, siempre que hayan sido previamente seleccionados al efecto por una entidad pública de protección de menores y que no tengan relación de parentesco alguna, ni adopten durante el periodo impositivo al menor acogido, podrán deducir:

a) 240 euros con carácter general, o

b) el resultado de multiplicar 240 euros por el número máximo de menores que haya acogido de forma simultánea en el periodo impositivo. En todo caso, la cuantía de la deducción no podrá superar 1.200 euros.

En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios, parejas de hecho o parejas que convivan de forma permanente en análoga relación de afectividad a las anteriores sin haber registrado su unión, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Esta deducción será igualmente aplicable a las personas ex-acogedoras con las que conviva una persona mayor de edad que se hubiera tenido acogida hasta la mayoría de edad, siempre que la convivencia no se haya interrumpido y que la convivencia se dé bajo la aprobación y la supervisión de la entidad pública de protección de menores.

En este último caso, la deducción está sujeta a los mismos requisitos que permiten la aplicación del mínimo por descendientes por los/las hijos/as mayores de edad que conviven en el domicilio familiar.

6 . Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 15% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral y que tengan la consideración de PYMES de acuerdo con la definición de las mismas dada por la Recomendación de la Comisión Europea de 6 de mayo de 2003.

2. El límite de deducción aplicable será de 1.000 euros anuales.

3. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a. Que, como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40% del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b. Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

c. Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1. Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

2. Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente, al menos, con una persona contratada, a jornada completa, dada de alta en la Seguridad Social y residente en la Comunidad Autónoma de Cantabria.

4. Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

d. El contribuyente o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas o de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

e. Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la cual debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

f. Los requisitos establecidos por los apartados a y d del artículo 3 así como en los puntos 1, 2 y 3 del apartado c del mismo artículo, deben cumplirse durante un período mínimo de tres años a partir de la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

4. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

(91) Apartado 5 del artículo 2 modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por el artículo 3.Uno de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 29-12-2017 - BOE 24-01-2018).

7. Deducción por gastos de enfermedad.

a) El contribuyente se podrá deducir un 10% de los gastos y honorarios profesionales abonados durante el año por la prestación de servicios sanitarios por motivo de enfermedad, salud dental, embarazo y nacimiento de hijos, accidentes e invalidez, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar.

Esta deducción tendrá un límite anual de 500 euros en tributación individual y 700 en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 100 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65%. En el caso de tributación conjunta el incremento será de 100 € por cada contribuyente con dicha discapacidad.

b) El contribuyente se podrá deducir un 5% de las cantidades pagadas durante el año en concepto de cuotas a mutualidades o sociedades de seguros médicos no obligatorios, tanto propios como de las personas que se incluyan en el mínimo familiar.

Esta deducción tendrá un límite anual de 200 euros en tributación individual y 300 en tributación conjunta. Estos límites se incrementarán en 100 euros en tributación individual cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65%. En el caso de tributación conjunta el incremento será de 100 € por cada contribuyente con dicha discapacidad.

La base conjunta de esta deducción estará constituida por las cantidades justificadas con factura y satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que presten los servicios. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

Disposición Adicional única. Acreditación. (92)

El grado de discapacidad deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (IMSERSO) o por el órgano competente de las Comunidades Autónomas.

Se considerará acreditado un grado de discapacidad:

1. Igual o superior al 33%, a los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y a los pensionistas de Clases Pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

2. Igual o superior al 65%, cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad haya sido declarada judicialmente en el orden civil, aunque no alcancen dicho grado.

(92) Disposición Adicional Única modificadoa con efectos de 1 de enero de 2016, por el artículo 1.Siete de la Ley 6/2015, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 30-12-2015 - BOE 20-01-2016).

CASTILLA-LA MANCHA

LEY 8/2013, DE 21 DE NOVIEMBRE, DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CASTILLA-LA MANCHA, DE MEDIDAS TRIBUTARIAS.

(DOCM 29-11-2013 - BOE 10-02-2014)

Artículo 1. Deducción por nacimiento o adopción de hijos.

Siempre que generen el derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica las siguientes cantidades por hijos nacidos o adoptados en el periodo impositivo:

a) 100 euros en el caso de partos o adopciones de un hijo.

b) 500 euros en el caso de partos o adopciones de dos hijos.

c) 900 euros en el caso de partos o adopciones de tres o más hijos.

Artículo 2. Deducción por familia numerosa.

1. Los contribuyentes que a la fecha de devengo del impuesto tengan reconocida la condición de familia numerosa, de conformidad con lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica las siguientes cantidades:

– Familias numerosas de categoría general: 200 euros.

– Familias numerosas de categoría especial: 400 euros.

2. Las deducciones serán de 300 y 900 euros, respectivamente, cuando alguno de los cónyuges o descendientes, a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto, tenga acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento y generen el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Artículo 3. Deducciones por gastos en la adquisición de libros de texto y por la enseñanza de idiomas.

1. Se establecen las siguientes deducciones por gastos de adquisición de libros de texto y por enseñanza de idiomas:

a) Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica las cantidades satisfechas, por los gastos destinados a la adquisición de libros de texto editados para las etapas correspondientes a la educación básica a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, o norma que la sustituya.

b) Los contribuyentes podrán deducir el 15 por ciento de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la enseñanza de idiomas recibida, como actividad extraescolar, por los hijos o descendientes durante las etapas correspondientes a la educación básica a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, o norma que la sustituya.

2. La cantidad total a deducir por los gastos señalados en el apartado anterior no excederá de las cuantías máximas que se indican a continuación:

a) Declaraciones conjuntas:

1.º Los contribuyentes que no tengan la condición legal de familia numerosa, para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

Hasta 12.000 euros	100 euros por hijo
Entre 12.000,01 y 20.000,00 euros	50 euros por hijo
Entre 20.000,01 y 25.000,00 euros	37,50 euros por hijo

2.º Los contribuyentes que tengan la condición legal de familia numerosa, para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes se encuentre comprendida en el tramo que se indica a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

Hasta 40.000 euros	150 euros por hijo

b) Declaraciones individuales:

1º. Los contribuyentes que no tengan la condición legal de familia numerosa, para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes se encuentre comprendida en los tramos que se indican a continuación, podrán deducirse hasta las siguientes cuantías:

Hasta 6.500 euros	50 euros por hijo
Entre 6.500,01 y 10.000,00 euros	37,50 euros por hijo
Entre 10.000,01 y 12.500,00 euros	25 euros por hijo

2.º Los contribuyentes que tengan la condición legal de familia numerosa, para los que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y la base imponible del ahorro menos el mínimo por descendientes se encuentre comprendida en el tramo que se indica a continuación, podrán deducirse la siguiente cuantía:

Hasta 30.000 euros	75 euros por hijo

3. Las deducciones resultantes de la aplicación de los apartados anteriores se minorarán en el importe de las becas y ayudas concedidas en el periodo impositivo de que se trate por la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, o por cualquier otra Administración Pública, que cubran la totalidad o parte de los gastos señalados en el apartado 1 del presente artículo.

4. A los efectos de la aplicación de estas deducciones, sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes respecto de aquellos hijos o descendientes escolarizados que den derecho a la reducción prevista, en concepto de mínimo por descendientes, en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

5. Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en este artículo deberán estar en posesión de los justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.

Artículo 4. Deducción por discapacidad del contribuyente.

Los contribuyentes que tengan un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento y tengan derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad del contribuyente, previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 300 euros.

Artículo 5. Deducción por discapacidad de ascendientes o descendientes.

Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 300 euros por cada ascendiente o descendiente, con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, siempre que estos generen el derecho a la aplicación del mínimo por discapacidad de ascendientes o descendientes, respectivamente, establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Artículo 6. Deducciones para personas mayores de 75 años.

1. Los contribuyentes mayores de 75 años podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 150 euros.

2. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 150 euros por el cuidado de cada ascendiente mayor de 75 años, siempre que cause derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes mayores de 75 años previsto en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

3. No procederán las deducciones previstas en los anteriores apartados cuando los mayores de 75 años que generen el derecho a las mismas residan, durante más de treinta días naturales del período impositivo en Centros Residenciales de Mayores de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha o en plazas concertadas o subvencionadas por esta en otros centros, a excepción de las estancias temporales derivadas de convalecencias debidamente acreditadas por el Servicio de Salud de Castilla-La Mancha.

Artículo 7. Deducción por acogimiento familiar no remunerado de menores.

1. Los contribuyentes podrán deducir, por cada menor en régimen de acogimiento familiar no remunerado simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que convivan con el menor durante más de ciento ochenta y tres días del período impositivo, las siguientes cantidades:

a) 500 euros si se trata del primer menor en régimen de acogimiento familiar no remunerado.

b) 600 euros si se trata del segundo menor o sucesivo en régimen de acogimiento familiar no remunerado.

2. A efectos de determinación del número de orden del menor acogido solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de ciento ochenta y tres días del período impositivo. En ningún caso, se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo por el contribuyente.

3. No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando se produjera la adopción del menor durante el período impositivo, sin perjuicio de la aplicación de la deducción establecida en el artículo 1 de esta Ley.

4. En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios o uniones de hecho, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

5. Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente no sea superior a 12.500 euros en tributación individual o a 25.000 euros en tributación conjunta.

b) Que se acredite, por la consejería competente en la materia, la formalización del acogimiento, así como que el contribuyente no ha recibido ayudas de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha vinculadas con el acogimiento.

Artículo 8. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de 65 años o discapacitados.

1. Los contribuyentes podrán deducirse 600 euros por cada persona mayor de 65 años o con un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 33 por ciento, que conviva con el contribuyente durante más de ciento ochenta y tres días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando por ello no hayan obtenido ayudas o subvenciones de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

2. No se podrá practicar la presente deducción, en el supuesto de acogimiento de mayores de 65 años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco de consanguinidad o de afinidad hasta el cuarto grado incluido.

3. Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

4. Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente no sea superior a 12.500 euros en tributación individual o a 25.000 euros en tributación conjunta.

b) Que se acredite, por la consejería competente en la materia, que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha vinculadas con el acogimiento.

Artículo 9. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual por menores de 36 años.

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual en Castilla-La Mancha durante el período impositivo, con un máximo de 450 euros.

2. La anterior deducción podrá llegar hasta el 20 por ciento de las cantidades satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual durante el período impositivo, con un máximo de 612 euros en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente tenga su domicilio habitual en un municipio de Castilla-La Mancha de hasta 2.500 habitantes.

b) Cuando el contribuyente tenga su domicilio habitual en un municipio de Castilla-La Mancha con población superior a 2.500 habitantes y hasta 10.000 habitantes, que se encuentre a una distancia mayor de 30 kilómetros de un municipio con población superior a 50.000 habitantes.

A estos efectos, para determinar el número de habitantes de cada municipio se tomará el establecido en el padrón municipal de habitantes en vigor a 1 de enero de 2012.

3. Para la aplicación de la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que a la fecha de devengo del impuesto, el contribuyente tenga su residencia habitual en Castilla-La Mancha y sea menor de treinta y seis años.

b) Que la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente menos el mínimo por descendientes no supere la cuantía de 12.500 euros en tributación individual y 25.000 euros en tributación conjunta.

c) Que en la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se consigne el número de identificación fiscal del arrendador de la vivienda.

d) Que se haya presentado la autoliquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

4. El concepto de vivienda habitual será el fijado por la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a la fecha de devengo del impuesto.

Artículo 10. Deducción por cantidades donadas para la cooperación internacional al desarrollo y a las entidades para la lucha contra la pobreza, la exclusión social y la ayuda a personas con discapacidad.

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica el 15 por ciento de las donaciones dinerarias efectuadas durante el período impositivo, destinadas fundaciones, organizaciones no gubernamentales, asociaciones de ayuda a personas con discapacidad y otras entidades, siempre que estas tengan la consideración de entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos

fiscales al mecenazgo, que dentro de sus fines principales estén la cooperación internacional, la lucha contra la pobreza y la ayuda a personas con discapacidad y la exclusión social y que se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

2. En el caso de las fundaciones, será preciso que además de su inscripción en el Registro de Fundaciones de Castilla-La Mancha, rindan cuentas al órgano de Protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

3. La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante certificación del órgano competente de la entidad donataria.

4. La base de la deducción a la que refieren los apartados anteriores del presente artículo, no podrá exceder del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

Artículo 11. Deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación empresarial.

1. Los contribuyentes podrán deducirse de la cuota íntegra autonómica del impuesto el 15 por ciento, hasta el límite del 10 por ciento de dicha cuota, de las donaciones dinerarias efectuadas durante el período impositivo a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

a) La Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha y los organismos y entidades públicas dependientes de la misma cuya finalidad sea la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, siempre que entre sus fines principales se encuentren la investigación y el desarrollo científico y la innovación empresarial y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha.

2. La efectividad de la aportación efectuada deberá acreditarse mediante certificación de la entidad donataria

Artículo 12. (93)

Artículo 13. Normas comunes para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos anteriores.

1. Las deducciones establecidas en los artículos anteriores se aplicarán conforme la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por el orden con el que se regulan en la presente ley.

2. La aplicación de las deducciones a que se refieren los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de esta ley sólo podrá realizarse por aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, no sea superior a 27.000 euros en tributación individual o a 36.000 euros en tributación conjunta.

3. Las deducciones establecidas en los artículos 4 y 5 son incompatibles entre sí respecto de una misma persona.

En los casos de tributación conjunta, la deducción aplicable por descendientes con discapacidad será la establecida en el artículo 5 de esta ley.

También son incompatibles las deducciones previstas en el artículo 6 con las establecidas en los artículos 4 y 5, respecto de la misma persona mayor de 75 años. En los supuestos en los que la persona mayor de 75 años tenga un grado de discapacidad acreditado igual o superior al 65 por ciento, se aplicarán las deducciones establecidas en los artículos 4 o 5 que, en su calidad de contribuyente o de ascendiente del contribuyente, respectivamente, le corresponda.

4. Para la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 se tendrán en cuenta las normas para la aplicación del mínimo del contribuyente, por descendientes, ascendientes y discapacidad contenidas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

No obstante, cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de las deducciones previstas en los artículos 1, 2, 5 y 6.2 de esta ley, respecto de los mismos ascendientes, descendientes o personas mayores de 75 años, y alguno de ellos no cumpla el requisito establecido en el apartado 2 de este artículo, el importe de la deducción para los demás contribuyentes quedará reducido a la proporción que resulte de la aplicación de las normas para el prorrateo del mínimo por descendientes, ascendientes y discapacidad previstas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

Artículo 13 bis. Escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (94)

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

(93) Su vigencia se extendía únicamente hasta el 31 de diciembre de 2014.

(94) Artículo 13 bis introducido, con efectos de 1 de enero de 2015, por artículo 1 de la Ley 9/2014, de 4 de diciembre, por la que se adoptan medidas en el ámbito tributario de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha (DOCLM 15-12-2014 - BOE 18-02-2015).

CASTILLA Y LEÓN

DECRETO LEGISLATIVO 1/2013, DE 12 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS.

(BOCYL 18-09-2013)

Artículo 1. Escala autonómica. (95)

La base liquidable general será gravada a los tipos de la siguiente escala autonómica:

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,5
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,0
20.200,00	2.112,75	15.000,00	14,0
35.200,00	4.212,75	18.207,20	18,5
53.407,20	7.581,08	En adelante	21,5

Artículo 1 bis. Mínimo personal y familiar. (96)

1. Se establecen los siguientes importes para el mínimo del contribuyente regulado en el artículo 57 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

a) El mínimo del contribuyente será, con carácter general, de 5.550 euros anuales.

b) Cuando el contribuyente tenga una edad superior a 65 años, el mínimo se aumentará en 1.150 euros anuales. Si la edad es superior a 75 años, el mínimo se aumentará adicionalmente en 1.400 euros anuales.

2. Se establecen los siguientes importes para el mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

a) En los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

– 2.400 euros anuales por el primer descendiente.

– 2.700 euros anuales por el segundo.

– 4.000 euros anuales por el tercero.

– 4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

b) En el supuesto contemplado en el apartado 2 del artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, el mínimo a que se refiere el apartado a) anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

(95) Artículo 1 modificado, con efectos de 1 de enero de 2016, por artículo 1.1 de la Ley 7/2015, de 30 de diciembre, de Medidas Tributarias (BOCYL 31-12-2015. Correccion errores 05-02-2016 - BOE 24-02-2016).

(96) Artículo 1 bis introducido, con efectos de 1 de enero de 2015, por artículo 1.Dos de la Ley 10/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Financiación de las Entidades Locales vinculada a ingresos impositivos de la Comunidad de Castilla y León (BOCYL 22-12-2014 - BOE 06-02-2015).

3. Se establecen los siguientes importes para el mínimo por ascendientes regulado en el artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

a) En el supuesto previsto en el apartado 1 del artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, 1.150 euros anuales.

b) En el supuesto previsto en el apartado 2 del artículo 59 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, el mínimo a que se refiere el apartado a) anterior se aumentará en 1.400 euros anuales.

4. Se establecen los siguientes importes para el mínimo por discapacidad regulado en el artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

a) En los supuestos previstos en el apartado 1 del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

– 3.000 euros anuales cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad.

– 9.000 euros anuales cuando el contribuyente sea una persona con discapacidad y acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

– En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, los mínimos regulados en este apartado se aumentarán en 3.000 euros anuales.

b) En los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre:

– 3.000 euros anuales por ascendientes o descendientes con discapacidad.

– 9.000 euros anuales cuando los ascendientes o descendientes sean personas con discapacidad y acrediten un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

– En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 2 del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, los mínimos regulados en este apartado se aumentarán en 3.000 euros anuales.

Artículo 2. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica. (97)

1. Se establecen, sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en los términos previstos en los artículos 3 al 9 de este texto refundido, las siguientes deducciones:

- Por familia numerosa.
- Por nacimiento o adopción.
- Por cuidado de hijos menores.
- Por discapacidad.
- En materia de vivienda.
- Para el fomento del emprendimiento.
- Para la recuperación del patrimonio cultural y natural y por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación.

2. La aplicación de las deducciones establecidas en el apartado anterior se rige por las normas comunes previstas en el artículo 10.

(97) Apartado 1 del artículo 2 modificado, con efectos de 1 de enero de 2014, por artículo 1.1 de la Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico (BOCYL 27-12-2013 - BOE 28-01-2014).

Artículo 3. Deducciones por familia numerosa.(98)

Los contribuyentes que sean miembros de una familia numerosa y con quienes convivan los restantes miembros de la familia numerosa podrán deducirse:

a) 500 euros, con carácter general.

b) La deducción de la letra anterior será de 1.000 euros cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que se compute para cuantificar el mínimo por descendiente tenga un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

c) La cantidad que corresponda por aplicación de las letras anteriores se incrementará en 820 euros por cada descendiente, a partir del cuarto inclusive, a los que sea de aplicación el mínimo por descendiente.

Artículo 4. Deducciones por nacimiento o adopción de hijos.

1. Los contribuyentes podrán deducirse por cada hijo nacido o adoptado durante el periodo impositivo que genere el derecho a la aplicación del mínimo por descendiente las siguientes cantidades:

a) **(99)** Con carácter general:

- 1.010 euros si se trata del primer hijo.

- 1.475 euros si se trata del segundo hijo.

- 2.351 euros si se trata del tercer hijo o sucesivos.

b) La cantidad que resulte de la letra anterior se duplicará en caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%. Si el reconocimiento de la discapacidad fuera realizado con posterioridad al período impositivo correspondiente al nacimiento o adopción y antes de que el menor cumpla cinco años, la deducción se practicará por los mismos importes establecidos en la letra anterior en el período impositivo en que se realice dicho reconocimiento.

c) La cantidad que corresponda por aplicación de las letras anteriores se incrementará en un 35% para los contribuyentes residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes.

2. Los contribuyentes podrán deducirse, en el caso de partos múltiples o adopciones, simultáneos o independientes producidos en un periodo de doce meses, de dos o más hijos que generen el derecho a la aplicación del mínimo por descendiente, las siguientes cantidades:

a) Un 50% de la cantidad que corresponda por aplicación del apartado 1 anterior, si los partos o adopciones son de dos hijos.

b) Un 100% de la cantidad que corresponda por aplicación del apartado 1 anterior, si los partos o adopciones son de tres o más hijos.

c) 901 euros durante los dos años siguientes al nacimiento o adopción.

(98) Artículo 3 modificado, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo primero.1 de Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias (BOCYL 29-12-2017 - BOE 09-02-2018).

(99) Letra a) del apartado 1 del artículo 4 modificada, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo primero.2 de Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias (BOCYL 29-12-2017 - BOE 09-02-2018).

3. Los contribuyentes podrán deducirse, en el período impositivo en que se produzca la inscripción en el Registro Civil de una adopción de hijos que generen el derecho a la aplicación del mínimo por descendiente, las siguientes cantidades:

a) 784 euros con carácter general.

b) La deducción de la letra anterior será de 3.625 euros en el supuesto de adopción internacional, realizada según la legislación vigente y de acuerdo con los tratados y convenios suscritos por España.

4. Las deducciones contempladas en los apartados anteriores son compatibles entre sí.

Artículo 5. Deducciones por cuidado de hijos menores.

1. Los contribuyentes que por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada de hogar o en guarderías o centros escolares, podrán optar por deducirse una de las siguientes cantidades:

a) El 30 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo a la persona empleada del hogar, con el límite máximo de 322 euros.

b) El 100 por 100 de los gastos satisfechos de preinscripción y de matrícula, así como los gastos de asistencia en horario general y ampliado y los gastos de alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos, en escuelas, centros y guarderías infantiles de la Comunidad de Castilla y León, inscritas en el registro de centros para la conciliación de la vida familiar y laboral, con el límite máximo de 1.320 euros.

Para la aplicación de esta deducción, deberán concurrir los siguientes requisitos:

a) Que a la fecha de devengo del impuesto los hijos a los que sea de aplicación el mínimo por descendiente tuvieran menos de 4 años de edad.

b) Que los progenitores que tienen derecho a la aplicación del mínimo por descendiente respecto a los hijos que cumplen los requisitos de la letra a) realicen una actividad por cuenta propia o ajena, por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o Mutualidad.

c) Que, en el supuesto de que la deducción sea aplicable por gastos de custodia por una persona empleada del hogar, ésta esté dada de alta en el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social.

El importe total de esta deducción más la cuantía de las subvenciones públicas percibidas por este concepto no podrá superar, para el mismo ejercicio, el importe total del gasto efectivo del mismo, minorándose en este caso el importe máximo de la deducción en la cuantía necesaria.

2. Los contribuyentes que a la fecha de devengo del impuesto tengan un hijo menor de 4 años, al que sea de aplicación el mínimo por descendiente, podrán deducirse el 15 por Los contribuyentes que a la fecha de devengo del impuesto tengan un hijo menor de 4 años, al que sea de aplicación el mínimo por descendiente, podrán deducirse el 15 por 100 de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por las cuotas a la Seguridad Social de un trabajador incluido en el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen

General de la Seguridad Social, con el límite máximo de 300 euros. 100 de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por las cuotas a la Seguridad Social de un trabajador incluido en el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social, con el límite máximo de 300 euros.

3. Los contribuyentes que se encuentren en situación de permiso de paternidad o período de suspensión del contrato de trabajo o de interrupción de la actividad por paternidad, podrán deducirse 75 euros por semana completa de permiso, con un máximo de 750 euros.

No será aplicable esta deducción en los siguientes supuestos:

– Suspensión del contrato por paternidad regulado en el artículo 48.bis del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

– Permiso de paternidad previsto en el artículo 49 c) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público.

– Interrupción de la actividad regulada en el artículo 4.3, letra g) de la Ley 20/2007, de 11 de julio del Estatuto del Trabajo Autónomo.

Artículo 6. Deducción por discapacidad.

Los contribuyentes que estén afectados por un grado de discapacidad y no sean usuarios de residencias públicas o concertadas de la Comunidad podrán deducirse:

a) 300 euros, si tienen menos de 65 años de edad y su grado de discapacidad es igual o superior al 65% o, si tienen una edad igual o superior a 65 años, su grado de discapacidad es igual o superior al 33%.

b) La deducción de la letra anterior será de 656 euros cuando, si tienen una edad igual o superior a 65 años, su grado de discapacidad es igual o superior al 65%.

Artículo 7. Deducciones en materia de vivienda. (100)

1. Los contribuyentes que durante el período impositivo satisfagan cantidades por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual en el territorio de la Comunidad de Castilla y León podrán deducirse el 15% de las cantidades satisfechas siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

a) Que los contribuyentes tengan su residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León y que a la fecha de devengo del impuesto tengan menos de 36 años.

b) Que se trate de su primera vivienda.

c) Que la vivienda esté situada en una población de la Comunidad de Castilla y León que en el momento de la adquisición o rehabilitación no exceda de 10.000 habitantes, con carácter general, o de 3.000 habitantes, si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia, y tenga un valor, a efectos del impuesto que grave su adquisición, menor de 135.000,00 euros.

d) Que se trate de una vivienda de nueva construcción o de una rehabilitación calificada como actuación protegible al amparo de los correspondientes planes estatales o autonómicos de vivienda.

e) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda se produzca a partir del 1 de enero de 2005.

La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

La aplicación de esta deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente.

2. Los contribuyentes que realicen actuaciones de rehabilitación de viviendas situadas en la Comunidad de Castilla y León que constituyan o vayan a constituir su vivienda habitual podrán deducirse el 15% de las siguientes inversiones:

a) Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50 por ciento de la contribución mínima exigible por la normativa técnica de edificación aplicable.

b) Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.

c) La mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

d) Las obras e instalaciones de adecuación necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de uno o varios ocupantes de la vivienda que sean discapacitados, siempre que éstos sean el contribuyente o su cónyuge o un pariente, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive.

La rehabilitación de la vivienda prevista en las letras a), b) y c) deberá cumplir los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación de la deducción por vivienda habitual. Las obras de adaptación a que se refiere la letra d) del apartado anterior deberán ajustarse

(100) Artículo 7 modificado, con efectos de 1 de enero de 2017, por artículo 1.1 de la Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas (BOCYL 06-07-2017 - BOE 16-08-2017).

a los requisitos establecidos en la normativa del estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la realización de las inversiones, con el límite máximo de 20.000 euros.

La aplicación de esta deducción requerirá el previo reconocimiento por el órgano competente de que la actuación de rehabilitación haya sido calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas, en los términos previstos en la normativa, estatal o autonómica, que regule los planes de fomento de la rehabilitación edificatoria.

3. Los contribuyentes que realicen actuaciones de rehabilitación de viviendas que cumplan los requisitos establecidos en la letra c) del apartado 1 de este artículo podrán deducirse el 15% de las cantidades invertidas cuando concurran las siguientes condiciones:

a) Que durante los cinco años siguientes a la realización de las actuaciones de rehabilitación la vivienda se encuentre alquilada a personas distintas del cónyuge, ascendientes, descendientes o familiares hasta el tercer grado de parentesco del propietario de la vivienda, sin perjuicio de lo previsto en la letra siguiente.

b) Que, si durante los cinco años previstos en la letra anterior se produjeran periodos en los que la vivienda no estuviera efectivamente alquilada, la vivienda se encuentre ofertada para el alquiler de acuerdo con las instrucciones que en gestión de este impuesto se dicten mediante orden de la consejería competente en materia de hacienda.

c) Que el importe del alquiler mensual no supere los 300 euros.

d) Que la fianza legal arrendaticia se encuentre depositada conforme lo establecido en la normativa aplicable.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades realmente satisfechas por el contribuyente para la realización de las actuaciones de rehabilitación, con el límite máximo de 20.000 euros.

4. (101) Los contribuyentes menores de 36 años que durante el período impositivo satisfagan cantidades en concepto de alquiler de su vivienda habitual situada en Castilla y León podrán deducirse:

a) El 20% de las cantidades satisfechas con un límite de 459 euros, con carácter general.

b) El porcentaje establecido en la letra anterior será el 25% con un límite de 612 euros cuando la vivienda habitual se encuentre situada en una población de la Comunidad de Castilla y León que no exceda de 10.000 habitantes, con carácter general, o de 3.000 habitantes si dista menos de 30 kilómetros de la capital de la provincia.

5. A efectos de la aplicación de los apartados 1 y 3 de este artículo, el concepto de rehabilitación de viviendas es el recogido en el artículo 20.Uno.22.B de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o norma que le sustituya..

(101) Apartado 4 del artículo 7 modificado, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo primero.1 de Ley 7/2017, de 28 de diciembre, de Medidas Tributarias (BOCYL 29-12-2017 - BOE 09-02-2018).

Artículo 8. Deducción para el fomento de emprendimiento. (102)

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación del capital en sociedades anónimas, limitadas o laborales cuando la sociedad destine la financiación recibida a proyectos de inversión realizados en el territorio de Castilla y León.

2. (103) Darán derecho a aplicarse esta deducción las adquisiciones de acciones o participaciones por importe mínimo del 0,5% y máximo del 45% del capital de la sociedad, que se mantengan en el patrimonio del adquirente al menos tres años. El importe máximo de la deducción será de 10.000 euros.

3. (104) La aplicación de esta deducción requerirá que las sociedades respecto de las que se adquieran acciones o participaciones incrementen en el año en que se realice la inversión o en el ejercicio siguiente y respecto del año anterior:

- Su plantilla global de trabajadores, en términos de personas/año regulados en la normativa laboral, y mantengan esta plantilla al menos tres años, y/o

- El número de contratos suscritos con trabajadores autónomos económicamente dependientes de la sociedad, y mantengan estos contratos al menos tres años, y/o

- El número de personas que se incorporen al régimen de trabajadores por cuenta propia que tengan el carácter de familiares colaboradores de titulares de acciones o participaciones, y se mantengan estas altas al menos tres años.

La inversión máxima del proyecto al que se refiere el número 1 de este artículo que es computable para la aplicación de la deducción será la que resulte de sumar los siguientes importes:

- 100.000 euros por cada incremento de una persona/año en la plantilla.

- 50.000 euros por cada contrato con trabajadores autónomos económicamente dependientes de la sociedad.

- 50.000 euros por cada alta de trabajadores por cuenta propia que tengan el carácter de familiares colaboradores.

El concepto de familiar colaborador es el recogido en el artículo 35 de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, o norma que lo sustituya.

4. La deducción prevista en el apartado 1 anterior también será de aplicación a las adquisiciones de acciones

(102) Artículo 8 en la redacción dada, con efectos de 1 de enero de 2014, por artículo 1.2 de Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico (BOCYL 27-12-2013 - BOE 28-01-2014).

(103) Apartado 2 del artículo 8 modificado, con efectos de 1 de enero de 2017, por artículo 1.2 de la Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas (BOCYL 06-07-2017 - BOE 16-08-2017).

(104) Apartado 3 del artículo 8 modificado, con efectos de 1 de enero de 2017, por artículo 1.2 de la Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas (BOCYL 06-07-2017 - BOE 16-08-2017).

o participaciones de sociedades cuyo único objeto social sea la aportación de capital a sociedades anónimas, limitadas o laborales cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en Castilla y León, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que la sociedad cuyas acciones y participaciones se adquieran utilice en el plazo de seis meses la financiación recibida para aportar capital a una sociedad anónima, limitada o laboral cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en Castilla y León. A estos efectos, los porcentajes establecidos en el apartado 2 anterior se computarán respecto del conjunto de la aportación de capital.

b) Que la sociedad anónima, limitada o laboral citada en el apartado anterior cumpla el requisito de generación de empleo recogido en el apartado 3 anterior y no reduzca su plantilla de trabajadores en Castilla y León.

5. Para la práctica de la deducción regulada en este artículo será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido en la que se recoja el cumplimiento, en el periodo impositivo en el que se produjo la adquisición, de los requisitos relativos a:

– el destino de la inversión y, en su caso, la localización del domicilio social y fiscal, recogidos en los apartados 1 y 4,

– el porcentaje de capital adquirido y creación de empleo, recogidos en los apartados 2 y 3 y, en su caso,

– el destino de la inversión y el cumplimiento de las condiciones específicas, recogidos en el apartado 4.

Artículo 9. Deducciones para la recuperación del patrimonio cultural y natural y por donaciones a fundaciones y para el fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación. (105)

Los contribuyentes podrán deducirse el 15% de las siguientes cantidades:

a) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes inmuebles ubicados en Castilla y León a la restauración, rehabilitación o reparación de los mismos, siempre que concurran las siguientes condiciones:

- Que estén inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural de Castilla y León o afectados por la declaración de Bien de Interés Cultural, o incluidos de acuerdo con la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León, siendo necesario que los inmuebles reúnan las condiciones determinadas en el artículo 61 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley de Patrimonio Histórico Español o las determinadas en la Ley de Patrimonio Cultural de Castilla y León.

- Que las obras de restauración, rehabilitación o reparación hayan sido autorizadas por el órgano competente de la Comunidad, de la Administración del Estado o, en su caso, por el Ayuntamiento correspondiente.

b) Las cantidades destinadas por los titulares de bienes naturales ubicados en espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000 sitos en el territorio de Castilla y León, siempre que estas actuaciones hayan sido autorizadas o informadas favorablemente por el órgano competente de la Comunidad.

c) Las cantidades donadas para la rehabilitación o conservación de bienes que se encuentren en el territorio de Castilla y León, que formen parte del Patrimonio Histórico Español, o del Patrimonio Cultural de Castilla y León y que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de Patrimonio Histórico Español o en los registros o inventarios equivalentes previstos en la Ley 12/2002, de 11 de julio, de Patrimonio Cultural de Castilla y León, cuando se realicen a favor de las siguientes entidades:

- Las administraciones públicas, así como las entidades e instituciones dependientes de las mismas.

- La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones o comunidades religiosas que tengan acuerdos de cooperación con el Estado Español.

- Las fundaciones o asociaciones que, reuniendo los requisitos establecidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, incluyan entre sus fines específicos, la reparación, conservación o restauración del patrimonio histórico.

d) Las cantidades donadas para la recuperación, conservación o mejora de espacios naturales y lugares integrados en la Red Natura 2000, ubicados en el territorio de Castilla y León cuando se realicen a favor de las administraciones públicas así como de las entidades o instituciones dependientes de las mismas.

e) Las cantidades donadas a fundaciones inscritas en el Registro de Fundaciones de Castilla y León, en cuyos estatutos se prevea, para el cumplimiento de sus fines, la realización de actividades culturales, asistenciales o ecológicas.

f) Las cantidades donadas a las Universidades públicas de la Comunidad y las cantidades donadas a las fundaciones y otras instituciones cuya actividad principal sea la investigación, el desarrollo y la innovación empresarial para la financiación de proyectos desarrollados en Castilla y León con alguna de estas finalidades. **(106)**

Artículo 10. Normas comunes en la aplicación de las deducciones

1. (107) Las deducciones reguladas en este capítulo, salvo las previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 7, en el artículo 8 y en la letra f) del artículo 9, no serán de aplicación a los contribuyentes cuya base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, supere la cuantía de 18.900 euros en tributación individual o 31.500 euros en el caso de tributación conjunta.

2. A los efectos de la aplicación de este texto refundido:

a) El concepto de familia numerosa es el establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

---

(105) Se modifica el título del artículo 9, con efectos de 1 de enero de 2014, por artículo 1.3 de Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico (BOCYL 27-12-2013 - BOE 28-01-2014).

(106) Letra f) añadida en el artículo 9, con efectos de 1 de enero de 2014, por artículo 1.3 de Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico (BOCYL 27-12-2013 - BOE 28-01-2014).

(107) Apartado 1 del artículo 10 modificado, con efectos de 1 de enero de 2017, por artículo 1.3 de la Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas (BOCYL 06-07-2017 - BOE 16-08-2017).

b) A los efectos de determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se tendrá en cuenta al hijo nacido o adoptado y a los restantes hijos, de cualquiera de los progenitores, que convivan con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, computándose a estos efectos tanto los que lo sean por naturaleza como por adopción.

c) El grado de discapacidad será el determinado conforme al baremo al que se refiere el artículo 148 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio o normativa que la sustituya **(108)**. Igualmente, se considerará acreditado un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100 cuando se trate de discapacitados cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no se alcance dicho grado.

d) El mínimo por descendiente es el regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Se considera vivienda habitual aquella que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

f) Se considera vivienda de nueva construcción aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

g) Se considera que el contribuyente adquiere primera vivienda cuando no dispusiera, ni hubiera dispuesto, de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al cincuenta por ciento sobre otra vivienda.

h) La base imponible total es igual a la base imponible general más la base imponible del ahorro.

i) El mínimo personal y familiar será el establecido por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. (109) La aplicación de las deducciones reguladas en este capítulo está sujeta a las siguientes reglas:

a) Cuando exista más de un contribuyente con derecho a practicar las deducciones establecidas en los artículos 3 a 5, ambos incluidos, el importe de las mismas se prorrateará en la declaración de cada uno de ellos.

b) La suma de las bases de las deducciones previstas en el artículo 9, no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable del contribuyente.

c) En el supuesto de que el contribuyente carezca de cuota íntegra autonómica suficiente para aplicarse el total de las deducciones reguladas en los artículos 3 a 5, ambos inclusive, en el período impositivo en que se genere el derecho a las mismas, el importe no deducido podrá aplicarse en los tres períodos impositivos siguientes hasta agotar, en su caso, el importe total de la deducción.

d) Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas en aplicación de lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 7 y en el artículo 8, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **(110)**

4. La aplicación de cualquiera de las deducciones reguladas en este capítulo requerirá justificación documental adecuada a la deducción. En concreto:

a) El contribuyente que opte por la aplicación de la deducción por familia numerosa deberá estar en posesión del documento acreditativo expedido por el órgano de esta Comunidad competente en la materia.

b) El contribuyente que se aplique las deducciones reguladas en las letras c), d) y e) del artículo 9 deberá estar en posesión de la justificación documental a que se refiere la Ley 49/2002, de 23 de diciem bre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

c) El grado de discapacidad se acreditará mediante certificación expedida por el órgano competente en la materia.

(...)

Disposición adicional única. Abono de las deducciones no aplicadas en plazo.

Los sujetos pasivos que, tras la aplicación de lo previsto en el artículo 10.3, letra c), no hayan agotado la totalidad de la deducción, podrán solicitar el abono de la cantidad que les reste de aplicar.**(111)**

(...)

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

(...)

3. Mantendrá su vigencia la disposición transitoria quinta del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2008, de 25 de septiembre.

Disposición final séptima. Relación de poblaciones.(112)

La consejería competente en materia de hacienda dará publicidad y mantendrá actualizada la relación de po-

(108) Actualmente el artículo 354 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del 31).

(109) Apartado 3 del artículo 10 modificado, con efectos de 1 de enero de 2017, por artículo 1.3 de la Ley 2/2017, de 4 de julio, de Medidas Tributarias y Administrativas (BOCYL 06-07-2017 - BOE 16-08-2017).

(110) Letra d) del apartado 3 del artículo 10 modificada, con efectos de 1 de enero de 2014, por artículo 1.3 de Ley 11/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Reestructuración del Sector Público Autonómico (BOCYL 27-12-2013 - BOE 28-01-2014).

(111) El procedimiento para solicitar el abono de dichas cantidades viene regulado en la Orden EYH/706/2015, de 24 de agosto, por la que se aprueba el procedimiento de abono de las cantidades pendientes de aplicar sobre la cuota íntegra autonómica en las deducciones familiares del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOCYL 01-09-2015).

(112) •Se modifica por el artículo 1.11 de la Ley 7/2015, de 30 de

blaciones a que se refiere el artículo 7, apartado 1, c) de este texto refundido. Para determinar el número de habitantes se tomará el establecido en el padrón de habitantes en vigor a 1 de enero de cada año publicado por el Instituto Nacional de Estadística.

DECRETO LEGISLATIVO 1/2008, DE 25 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS.

(BOCYL 01-10-2008)

Disposición transitoria quinta. Deducción de carácter temporal en la tarifa autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por adquisición de vivienda de nueva construcción para residencia habitual aplicable durante cinco años. (113)

1. El contribuyente podrá deducir durante cinco años el 7,5% de las cantidades satisfechas por la adquisición de la vivienda que vaya a constituir su residencia habitual siempre que se cumplan, simultáneamente, los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad de Castilla y León.

b) Que se trate de su primera vivienda.

c) Que la vivienda se encuentre situada en Castilla y León.

d) Que se trate de vivienda de nueva construcción. Tendrán la consideración de viviendas de nueva construcción aquellas situadas en edificaciones para las cuales el visado del proyecto de ejecución de nueva construcción al que se refiere el artículo 2.a) del Real Decreto 1000/ 2010, de 5 de agosto, sobre visado colegial obligatorio, o norma que le sustituya, se haya obtenido entre el día 1 de septiembre de 2011 y el día 31 de diciembre de 2012.

2. La base de la deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización,los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, o norma que le sustituya, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

La base máxima de la deducción será de 9.040 euros anuales.

3. Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

4. La deducción se podrá aplicar en el ejercicio tributario en que se satisfaga la primera cantidad para la adquisición de la vivienda y en los cuatro ejercicios tributarios siguientes.

5. Cuando en periodos impositivos posteriores al de su aplicación se pierda el derecho, en todo o en parte, a las deducciones practicadas, el contribuyente estará obligado a sumar a la cuota líquida autonómica devengada en el ejercicio en que se hayan incumplido los requisitos de la deducción las cantidades indebidamente deducidas, más los intereses de demora a los que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o norma que le sustituya.

diciembre, de Medidas Tributarias (BOCYL 31-12-2015. Correccion errores 05-02-2016 - BOE 24-02-2016).

(113) Disposición transitoria quinta introducida, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 11 de la Ley 1/2012, de 28 de febrero, de Medidas Tributarias, Administrativas y Financieras (BOCYL 29-02-2012 - BOE 30-03-2012). Se mantienen su vigencia de acuerdo con la disposición derogatoria única.3 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

CATALUÑA

LEY 21/2001, DE 28 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31-12-2001 - BOE 25-01-2002, corrección de errores 25-02-2002)

Artículo 1. Deducciones en la cuota.

(...)

3. Deducciones en la cuota por el nacimiento o adopción de un hijo. En la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas se puede aplicar, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción por nacimiento o adopción de un hijo en los términos siguientes:

1. En la declaración conjunta de los progenitores: 300

2. En la declaración individual, deducción de cada uno de los progenitores: 150

....

LEY 31/2002, DE 30 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31-12-2002, corrección de errores 18-02-2003 - BOE 17-01-2003)

Artículo 1.º Deducciones en la cuota.

Con efectos de 1 de enero de 2003, en la parte correspondiente a la Generalidad de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede aplicarse, junto a la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, las siguientes deducciones:

1. Deducción por alquiler de la vivienda habitual.

1.1. Los contribuyentes pueden deducir el 10 por 100, hasta un máximo de 300 euros anuales, de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que se hallen en alguna de las situaciones siguientes:

Tener treinta y dos años o menos en la fecha de devengo del impuesto.

Haber estado en paro durante ciento ochenta y tres días o más durante el ejercicio.

Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65 por 100.

Ser viudo o viuda y tener sesenta y cinco años o más.

b) Que su base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, no sea superior a 20.000 euros anuales.

c) Que las cantidades satisfechas en concepto de alquiler excedan del 10 por 100 de los rendimientos netos del sujeto pasivo.

1.2. Los contribuyentes pueden deducir el 10 por 100, hasta un máximo de 600 euros anuales, de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de la vivienda habitual, siempre que en la fecha de devengo pertenezcan a una familia numerosa y cumplan los requisitos establecidos por las letras b) y c) del apartado 1.1.

1.3. En el caso de tributación conjunta, si alguno de los declarantes se encuentra en alguna de las circunstancias especificadas por la letra a) del apartado 1.1 y por el apartado 1.2, el importe máximo de la deducción es de 600 euros, y el de la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, de la unidad familiar, es de 30.000 euros.

1.4. Esta deducción sólo puede aplicarse una vez, con independencia de que en un mismo sujeto pasivo pueda concurrir más de una circunstancia de las establecidas por la letra a) del apartado 1.1.

1.5. Una misma vivienda no puede dar lugar a la aplicación de un importe de deducción superior a 600 euros. De acuerdo con ello, si en relación con una misma vivienda resulta que más de un contribuyente tiene derecho a la deducción conforme a este precepto, cada uno de ellos podrá aplicar en su declaración una deducción por este concepto por el importe que se obtenga de dividir la cantidad resultante de la aplicación del 10 por 100 del gasto total o el límite máximo de 600 euros, si procede, por el número de declarantes con derecho a la deducción.

1.6. (...) **(114)**

1.7. Al efecto de la aplicación de esta deducción, son familias numerosas las definidas por la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas. **(115)**

1.8. Los contribuyentes deben identificar al arrendador o arrendadora de la vivienda haciendo constar su NIF en la correspondiente declaración-liquidación.

1.9. A efectos de la aplicación de esta deducción, y de conformidad con el artículo 112 de la Ley General Tributaria, las entidades gestoras de la Seguridad Social deben facilitar la información relativa a las personas que han estado en paro durante más de ciento ochenta y tres días durante el ejercicio.

2. (...) (116)

3. Deducción por el pago de intereses de préstamos para los estudios de máster y de doctorado. (117)

Los contribuyentes pueden deducir el importe de los intereses pagados en el período impositivo correspon-

---

(114) Apartado 1.6 del artículo 1 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas derogado en la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras (DOGC 29-07-2011- BOE 16-08-2011).

(115) Apartado 1.7 del artículo 1 modificado, con efectos desde 30 de julio de 2011, por el artículo 49 de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras (DOGC 29-07-2011- BOE 16-08-2011).

(116) Apartado 2 del artículo 1 suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el artículo 119.1 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público (DOGC 30-01-2014 - BOE 21-03-2014). No obstante se mantienen su aplicación para los contribuyentes que cumplan lo establecido en el artículo 119.2 de esta Ley 2/2014.

(117) Apartado 3 del artículo 1 modificado por el artículo 51 de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras (DOGC 29-07-2011- BOE 16-08-2011).

diente a los préstamos concedidos mediante la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias y de Investigación para la financiación de estudios de máster y de doctorado.

4. (...) (118)

5. Requisitos para la aplicación de las deducciones.

Las deducciones establecidas por los apartados 1 a 4 quedan condicionadas a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad.

(...)

LEY 7/2004, DE 16 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 21-07-2004 - BOE 29-09-2004)

Artículo 1. Deducción para los contribuyentes que queden viudos.

1. Con efectos desde 1 de enero de 2004, en la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los contribuyentes que queden viudos durante el ejercicio pueden aplicarse una deducción de 150 euros. Esta deducción es aplicable a la declaración correspondiente al ejercicio en el que los contribuyentes queden viudos y en los dos ejercicios inmediatamente posteriores.

2. Si la persona contribuyente que queda viuda tiene a su cargo uno o más descendientes que, de conformidad con el artículo 43 del Real decreto legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, computan a efectos de aplicar el mínimo por descendientes, puede aplicarse una deducción de 300 euros en la declaración correspondiente al ejercicio en el que la persona contribuyente queda viuda, y a los dos ejercicios inmediatamente posteriores, siempre y cuando los descendientes mantengan los requisitos para computar a efectos de aplicar dicho mínimo.

(...)

LEY 21/2005, DE 29 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FINANCIERAS.

(DOGC 31-12-2005 - BOE 08-02-2006)

Artículo 14. Deducciones en la cuota del IRPF por donaciones a determinadas entidades.

1. (119) En la parte correspondiente a la Comunidad Autónoma de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, puede aplicarse, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado Reguladora del Impuesto, una deducción por donativos a favor del Instituto de Estudios Catalanes, del Instituto de Estudios Araneses - Academia Aranesa de la Lengua Occitana, de entidades privadas sin finalidad de lucro, de organizaciones sindicales y empresariales o de colegios profesionales u otras corporaciones de derecho público que tengan por finalidad el fomento de la lengua catalana o de la occitana y que figuren en el censo de estas entidades que elabora el departamento competente en materia de política lingüística. El importe de la deducción se fija en el 15% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 10% de la cuota íntegra autonómica.

2. (120) También son objeto de la deducción los donativos que se hagan a favor de los institutos universitarios y otros centros de investigación integrados o adscritos a universidades catalanas, y de los centros de investigación promovidos o participados por la Generalidad, que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos. El importe de la deducción se deja, en este caso, en el 25% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 10% de la cuota íntegra autonómica.

3. Las deducciones establecidas por este artículo quedan condicionadas a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

4. Mediante una orden del consejero de Economía y Finanzas puede regularse, si procede, el procedimiento y el modelo de envío de la información a que se refiere el apartado 3.

....

DECRETO LEY 1/2008, DE 1 DE JULIO, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA FISCAL Y FINANCIERA.

(DOGC 03-07-2008)

Artículo 3. Deducción por rehabilitación de la vivienda habitual.

1. Con efectos desde el 1 de enero de 2008 y sin perjuicio de la aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en la vivienda habitual de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 78.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, se establece en la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas una deducción del 1,5% de las cantidades satisfechas en

(118) Apartado 4 del artículo 1 derogado por la disposición derogatoria.1.e) de la Ley 26/2009, de 23 diciembre, de medidas fiscales, financieras y administrativas (DOGC 31-12-2009 - BOE 18-01-2010).

(119) Apartado 1 del artículo 14 modificado, con efectos del 1 de enero de 2017, por el artículo 140 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (DOGC 30-03-2017).

(120) Apartado 2 del artículo 14 modificado, con efectos del 1 de enero de 2017, por el artículo 140 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (DOGC 30-03-2017).

el período impositivo por la rehabilitación de la vivienda que constituya o deba constituir la vivienda habitual del contribuyente o la contribuyente.

2. (121) La base máxima de la deducción regulada por el presente artículo se establece en un importe de 9.040 euros anuales.

LEY 16/2008, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES Y FINANCIERAS.

(DOGC 31-12-2008 - BOE 26-01-2009)

Artículo 34. Deducción en la cuota del IRPF por donaciones a determinadas entidades en beneficio del medio ambiente, la conservación del patrimonio natural y de custodia del territorio.

1. En la parte correspondiente a la comunidad autónoma de la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas físicas, puede aplicarse, junto con la reducción porcentual que corresponda sobre el importe total de las deducciones de la cuota establecidas por la Ley del Estado reguladora del impuesto, una deducción por donativos a favor de fundaciones o asociaciones que figuren en el censo de entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente del departamento competente en esta materia.

2. El importe de la deducción se fija en el 15% de las cantidades donadas, con el límite máximo del 5% de la cuota íntegra autonómica.

3. La deducción establecida por este artículo queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinen su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Cataluña, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que han efectuado donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

....

LEY 26/2009, DE 23 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS FISCALES, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31-12-2009 - BOE 18-01-2010)

Artículo 20. Deducción en concepto de inversión por un ángel inversor por la adquisición de acciones o participaciones sociales de entidades nuevas o de reciente creación. (122)

1. El contribuyente o la contribuyente puede aplicarse, en la cuota íntegra del impuesto sobre la renta de las personas Físicas, en la parte correspondiente a la comunidad autónoma, y con efecto de 1 de enero de 2011 **(123)**, una deducción del 30% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles a que se refiere el apartado 2. El importe máximo de esta deducción es de 6.000 euros. En caso de declaración conjunta estos límites se aplican en cada uno de los contribuyentes.

2. Para que pueda aplicarse la deducción establecida por el apartado 1 deben cumplirse los siguientes requisitos y condiciones:

a) La participación conseguida por el contribuyente o la contribuyente computada junto con las del cónyuge o la cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 35% del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

Primero. Debe tener naturaleza de sociedad anónima, sociedad limitada, sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral.

Segundo. Debe tener el domicilio social y fiscal en Cataluña.

Tercero. Debe desempeñar una actividad económica. A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.dos.a de la Ley del Estado 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

Cuarto. Debe contar, como mínimo, con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, y dada de alta en el régimen general de la seguridad social.

Quinto. Si la inversión se ha hecho mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debe haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, y no puede cotizar en el mercado nacional de valores ni en el mercado alternativo bursátil.

Sexto. El volumen de facturación anual no debe superar un millón de euros.

c) El contribuyente o la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que debe especificarse la identidad de los inversores y el importe de la respectiva inversión.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años.

---

(121) Apartado 2 del artículo 3 modificado, con efectos desde 31 de enero de 2014, por el artículo 120 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público (DOGC 30-01-2014 - BOE 21-03-2014).

(122) Apartados 1 y 2 modificados por el artículo 52 de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras (DOGC 29-07-2011- BOE 16-08-2011).

(123) Los efectos desde 1 de enero de 2011 de las modificaciones efectuadas por el articulo 52 de la Ley 7/2011 en esta deducción, se han establecido por la disposición adicional segunda de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos de la Comunidad Autónoma de Cataluña (DOGC 23-03-2012 - BOE 06-04-2012).

f) Los requisitos establecidos por los apartados segundo, tercero y cuarto del apartado 2.b. y el límite máximo de participación regulado por el apartado 2.a, deben cumplirse durante un período mínimo de tres años a partir de la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o constitución que origine el derecho a la deducción.

3. El incumplimiento de los requisitos y las condiciones establecidos por los apartados 2.a. 2.e y 2.f comporta la pérdida del beneficio fiscal y el contribuyente o la contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento la parte del impuesto que se ha dejado de pagar como consecuencia de la deducción practicada, junto con los intereses de demora devengados.

4. La deducción referida en los apartados anteriores es del 50%, con un límite de 12.000 euros, en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación. **(124)**

Artículo 21. (125) Suprimida

....

LEY 24/2010, DE 22 DE JULIO, DE APROBACIÓN DE LA ESCALA AUTONÓMICA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

(DOGC 29-07-2010 - BOE 14-08-2010)

Artículo único. Escala autonómica del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se aprueba la siguiente escala autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas:

Base liquidable hasta (euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable hasta (euros)	Tipo aplicable Porcentaje (%)
0	0	17.707,20	12
17.707,20	2.124,86	15.300,00	14
33.007,20	4.266,86	20.400,00	18,5
53.407,20	8.040,86	66.593,00	21,5
120.000,20	22.358,36	55.000,00	23,5
175.000,20	35.283,36	En adelante	25,5

....

LEY 7/2011, DE 27 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES Y FINANCIERAS.

(DOGC 29-07-2011 - BOE 16-08-2011)

Disposición transitoria sexta. Deducción por inversión en la vivienda habitual adquirida antes del 30 de julio de 2011. (126)

1. Los contribuyentes que han adquirido la vivienda habitual antes de la entrada en vigor de la presente disposición transitoria, o han satisfecho antes de esta fecha cantidades para la construcción de la vivienda habitual y tengan derecho a la deducción por inversión de la vivienda, se aplican el porcentaje del 9% cuando se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

a) Tener treinta y dos o menos en la fecha de devengo del impuesto.

b) Haber estado en el paro durante ciento ochenta y tres días o más durante el ejercicio.

c) Tener un grado de discapacidad igual o superior al 65%.

d) Formar parte de una unidad familiar que incluya por lo menos un hijo en la fecha de devengo del impuesto.

2. Para poder disfrutar del porcentaje del 9% de deducción, es necesario que la base imponible total, menos el mínimo personal y familiar, en la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas del contribuyente correspondiente al ejercicio en el que se aplica la deducción no exceda de 30.000 euros. En el caso de tributación conjunta, este límite se computa de modo individual para cada uno de los contribuyentes que tenga derecho a la deducción por haber realizado inversiones en la vivienda habitual durante el ejercicio.

....

LEY 2/2014, DE 27 DE ENERO, DE MEDIDAS FISCALES, ADMINISTRATIVAS, FINANCIERAS Y DEL SECTOR PÚBLICO.

(DOGC 30-01-2014 - BOE 21-03-2014)

Artículo 119. Deducción por inversión en la vivienda habitual (127)

(..)

2. Pueden aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, en los términos establecidos por el artículo 1.2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas, en la redacción vigente el 31 de diciembre de 2012, y la disposición transitoria sexta de la Ley 7/2011, de 27 de julio, de medidas fiscales y financieras:

(124) Apartado 4 al artículo 20 añadido, con efectos desde 31 de enero de 2014, por el artículo 121 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público (DOGC 30-01-2014 - BOE 21-03-2014). Este apartado 4 es aplicable a las cantidades invertidas en la adquisición de acciones o participaciones sociales efectuada a partir del 31 de enero de 2014, fecha de entrada en vigor de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público, conforme a lo establecido por la disposición adicional cuarta de la Ley 12/2014, de 10 de octubre (DOGC 17-10-2014 - BOE 20-11-2014).

(125) Artículo 21 derogado, con efectos del 1 de enero de 2017, por el artículo 141 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (DOGC 30-03-2017), que queda suprimida desde esta fecha la deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursát.

(126) Disposición transitoria sexta modificada, con efectos del 1 de enero del 2017, por el artículo 142 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (DOGC 30-03-2017).

(127) El apartado 1 de este artículo establece las disposiciones que quedan derogadas con efectos desde 1 de enero de 2013.

a) Los contribuyentes que hayan adquirido la vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 o hayan satisfecho antes de esta fecha cantidades para la construcción de la vivienda habitual.

b) Los contribuyentes que antes del 1 de enero de 2013 hayan satisfecho cantidades por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre y cuando estas obras estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que antes del 1 de enero de 2013 hayan satisfecho cantidades para realizar obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de personas con discapacidad, siempre y cuando estas obras o instalaciones estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

3. En cualquier caso, los contribuyentes a los que se refiere el apartado 2 deben haber practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de la vivienda en un período impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que sea aplicable lo dispuesto por el artículo 68.1.2º de la Ley del Estado 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, en la redacción vigente el 31 de diciembre de 2012.

EXTREMADURA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2018, DE 10 DE ABRIL, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(DOE 23-05-2018 - BOE 19-06-2018)

CAPÍTULO I

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Artículo 1. Escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La escala autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas será la siguiente:

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo
0,00	0,00	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,50%
20.200,00	2.151,50	4.000,00	15,50%
24.200,00	2.771,50	11.000,00	16,50%
35.200,00	4.586,50	24.800,00	20,50%
60.000,00	9.670,50	20.200,00	23,50%
80.200,00	14.417,50	19.000,00	24,00%
99.200,00	18.977,50	21.000,00	24,50%
120.200,00	24.122,50	En adelante	25,00%

Artículo 2. Deducción autonómica por trabajo dependiente.

Los contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo cuyo importe íntegro no supere la cantidad de 12.000 euros anuales tendrán derecho a una deducción de 75 euros sobre la cuota íntegra autonómica, siempre que la suma del resto de los rendimientos netos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta no exceda de 300 euros.

Artículo 3. Deducción autonómica por partos múltiples.

1. En el caso de partos múltiples, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de una deducción de 300 euros por hijo nacido en el período impositivo, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

2. Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con los hijos nacidos. Cuando los hijos nacidos convivan con ambos progenitores el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual. Las anteriores circunstancias se entenderán referidas a la fecha de devengo del impuesto.

Artículo 4. Deducción autonómica por acogimiento de menores.

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 250 euros por cada menor

en régimen de acogimiento familiar temporal, permanente o de urgencia, siempre que convivan con el menor 183 días o más durante el período impositivo. Si el tiempo de convivencia durante el período impositivo fuera inferior a 183 días y superior a 90 días, el importe de la deducción por cada menor acogido será de 125 euros.

En el caso de acogimiento de menores por matrimonio, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, si optaran por la declaración individual.

Si, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 5/2003, de 20 de marzo, de Parejas de Hecho de la Comunidad Autónoma de Extremadura, el acogimiento de menores se realizara por parejas de hecho, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de sus miembros.

Artículo 5. Deducción por cuidado de familiares discapacitados.

1. El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica 150 euros por cada ascendiente o descendiente con un grado de discapacidad igual o superior al 65% o que esté judicialmente incapacitado.

Para que haya lugar a la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que el ascendiente o descendiente discapacitado conviva de forma ininterrumpida al menos durante la mitad del período impositivo con el contribuyente. Cuando dos o más contribuyentes con el mismo grado de parentesco tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de una misma persona, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. Cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco respecto del discapacitado, la aplicación de la deducción corresponderá al de grado más cercano.

b) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro del contribuyente no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta. Existiendo más de un contribuyente que conviva con el discapacitado, y para el caso de que sólo uno de ellos reúna el requisito de límite de renta, éste podrá aplicarse la deducción completa.

c) Que la renta general y del ahorro del ascendiente o descendiente discapacitado no sean superiores al doble del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), incluidas las exentas, ni tenga obligación legal de presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Que se acredite la convivencia efectiva por los Servicios Sociales de base o por cualquier otro organismo público competente.

2. El derecho a la deducción de la cuota íntegra autonómica será de 220 euros para aquel contribuyente, que reuniendo todos y cada uno de los requisitos del apartado anterior, tenga a su cargo a un ascendiente o descendiente discapacitado, que ha sido evaluado por los servicios sociales y se le ha reconocido el derecho a una ayuda a la dependencia, pero que a 31 de diciembre aún no la percibe efectivamente.

Artículo 6. Deducción autonómica por gastos de guardería para hijos menores de cuatro años.

Los contribuyentes con hijos menores de cuatro años a la fecha de devengo del Impuesto tendrán derecho a aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del 10% de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por gastos de guardería en centros de educación infantil autorizados por la Consejería competente en materia de educación, con un máximo de 220 euros anuales, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

Se podrá aplicar la deducción por cada hijo por el que se tenga derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con sus hijos a la fecha de devengo del Impuesto. Cuando un hijo conviva con ambos padres el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en el caso de que optaran por tributación individual, con independencia de que el gasto haya sido o no satisfecho por ambos.

Artículo 7 . Deducción para los contribuyentes viudos.

1. Los contribuyentes viudos tendrán derecho a aplicar una deducción de 100 euros en la cuota íntegra autonómica, siempre que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual y a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

2. El importe de la deducción se eleva a 200 euros si el contribuyente viudo tiene a su cargo uno o más descendientes que, de conformidad con el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, computan a efectos de aplicar el mínimo por descendientes.

La deducción de 200 euros podrá aplicarse siempre y cuando los descendientes mantengan los requisitos para computar a efectos de aplicar dicho mínimo y siempre que estos no perciban ningún tipo de renta.

3. No tendrán derecho a la aplicación de esta deducción los contribuyentes que hubieren sido condenados, en virtud de sentencia firme, por delitos de violencia de género contra el cónyuge fallecido.

4. La deducción prevista en este artículo será incompatible para el contribuyente en estado de viudedad con la aplicación de la deducción por trabajo dependiente regulada en el artículo 2 de esta Ley.

Artículo 8. Deducción autonómica por adquisición de vivienda para jóvenes y para víctimas del terrorismo con residencia en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

1. Los contribuyentes podrán deducirse el 3% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate

por la adquisición o rehabilitación de una vivienda nueva situada en el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, acogida a determinadas modalidades de vivienda de protección pública, que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual del contribuyente, con excepción hecha de la parte de las mismas correspondientes a intereses, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el contribuyente tenga su residencia habitual en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

b) Que a la fecha de devengo del impuesto el contribuyente tenga menos de 36 años.

c) Que se trate de su primera vivienda.

d) Que su base imponible total no supere la cuantía de 19.000 euros en tributación individual y 24.000 en el caso de tributación conjunta.

Las modalidades de protección pública citadas en el apartado primero son únicamente las contempladas en el artículo 23 de la Ley 3/2001, de 26 de abril, sobre normas reguladoras de la Calidad, Promoción y Acceso a la Vivienda de Extremadura referidas a viviendas de protección oficial promovidas de forma pública o privada y viviendas de Promoción Pública.

2. Los conceptos de adquisición, rehabilitación, vivienda habitual, base de deducción y su límite máximo, serán los fijados por la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 para la deducción por inversión en vivienda habitual.

3. Será también aplicable conforme a la normativa estatal vigente a 31 de diciembre de 2012 el requisito de la comprobación de la situación patrimonial del contribuyente.

4. El porcentaje de deducción será del 5% en caso de adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en cualquiera de los municipios de Extremadura con población inferior a 3.000 habitantes. No será exigible, en estos casos, que la vivienda objeto de adquisición o rehabilitación se encuentre acogida a alguna de las modalidades de protección pública previstas en el apartado primero.

El porcentaje de deducción del 5% será aplicable a las adquisiciones o rehabilitaciones de viviendas en núcleos rurales efectuadas a partir del 1 de enero de 2015.

5. A la misma deducción y con los mismos requisitos establecidos en los párrafos anteriores, sin que ambas puedan simultanearse, tendrán derecho las personas que tengan la condición de víctimas del terrorismo o, en su defecto y por este orden, su cónyuge o pareja de hecho o los hijos que vinieran conviviendo con las mismas, sin que sean de aplicación los límites de edad reflejados en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo.

Artículo 9. Deducción autonómica por arrendamiento de vivienda habitual.

1. El contribuyente podrá aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una deducción del 5% de las cantidades satisfechas en el período impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual, con el límite de 300 euros anuales, siempre y cuando se cumplan los requisitos siguientes:

a) Que concurra en el contribuyente alguna de las siguientes circunstancias:

1.ª) Que tenga en la fecha del devengo del impuesto menos de 36 años cumplidos.

En caso de tributación conjunta, el requisito de la edad deberá cumplirlo, al menos, uno de los cónyuges, o, en su caso, el padre o la madre.

2.ª) Que forme parte de una familia que tenga la consideración legal de numerosa.

3.ª) Que padezca una discapacidad con un grado de discapacidad igual o superior al 65 %, o esté judicialmente incapacitado.

b) Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo y localizada dentro del territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura.

c) Que se haya satisfecho por el arrendamiento y, en su caso, por sus prórrogas el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

d) Que se haya constituido el depósito obligatorio en concepto de fianza al que se refiere la Ley de arrendamiento urbanos a favor de la Comunidad Autónoma de Extremadura de conformidad con lo establecido en la Ley 3/2001, de 26 de abril, de la Calidad, Promoción y Acceso a la vivienda de Extremadura.

e) Que el contribuyente no tenga derecho durante el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual.

f) Que ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute de otra vivienda situada a menos de 75 kilómetros de la vivienda arrendada.

g) Que la suma de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

2. El porcentaje de deducción será del 10% con el límite de 400 euros en caso de alquiler de vivienda habitual en el medio rural.

A efectos de esta ley tendrá la consideración de vivienda en el medio rural aquella que se encuentre en municipios y núcleos de población inferior a 3.000 habitantes.

3. Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos bienes para un mismo período impositivo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Artículo 10. Deducción autonómica por la compra de material escolar.

Los contribuyentes que tengan a su cargo hijos o descendientes en edad escolar obligatoria tendrán derecho a aplicar una deducción de 15 euros en la cuota íntegra autonómica por la compra de material escolar, siempre que las sumas de las bases imponibles general y del ahorro no sea superior a 19.000 euros en caso de tributación individual o a 24.000 euros en caso de tributación conjunta.

Se podrá aplicar la deducción por cada hijo o descendiente por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes

de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente conviva con ambos padres o ascendientes el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en el caso de que optaran por tributación individual.

Artículo 11. Deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o ampliación de capital en las sociedades mercantiles.

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral, Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral o Sociedad Cooperativa.

El límite de deducción aplicable será de 4.000 euros anuales.

2. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40% del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación, y éste no debe ejercer funciones ejecutivas ni de dirección en la entidad.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal ésta cuente al menos con una persona con contrato laboral a jornada completa o con dos personas con contrato laboral a tiempo parcial, siempre que el cómputo total de horas en el supuesto de contrato laboral a tiempo parcial sea igual o superior al establecido para una persona con contrato laboral a jornada completa. En cualquier caso, los trabajadores deberán estar dados de alta en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social y las condiciones del contrato deberán mantenerse durante al menos 24 meses.

4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos del párrafo 3.º anterior, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se computará el número de personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

3. El incumplimiento de los requisitos y de las condiciones establecidas conlleva la pérdida del beneficio fiscal, y el contribuyente debe incluir en la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en el que se produjo el incumplimiento la parte del impuesto que se dejó de pagar como consecuencia de la deducción practicada junto con los intereses de demora devengados.

Artículo 12. Importe máximo de las deducciones.

Una vez aplicadas las deducciones recogidas en los artículos anteriores, y las establecidas por la normativa del Estado que procedan, la parte autonómica de la cuota líquida no podrá ser negativa.

Si la suma de las deducciones arrojara una cantidad superior a la parte autonómica de la cuota líquida, ésta última será igual a cero.

Artículo 13. Aplicación de las deducciones.

1. A los efectos de la aplicación de esta ley:

a) El concepto de familia numerosa es el establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas.

b) El grado de discapacidad o la incapacitación serán reconocidas o declaradas por el órgano administrativo o judicial competente, de acuerdo con la normativa aplicable.

c) El mínimo por descendiente es el regulado en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

d) Se considera vivienda habitual aquella que se ajusta a la definición y a los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

e) Se considera vivienda de nueva construcción aquella cuya adquisición represente su primera transmisión con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta. Asimismo se considera vivienda de nueva construcción cuando el contribuyente satisfaga directamente los gastos derivados de la ejecución de las obras.

f) Se considera que el contribuyente adquiere primera vivienda cuando no dispusiera, ni hubiera dispuesto, de ningún derecho de plena propiedad igual o superior al 50 % sobre otra vivienda.

2. La aplicación de las deducciones reguladas en los artículos anteriores requerirá justificación documental adecuada.

Disposición adicional única. Deducción autonómica en IRPF por acogimiento de menores.

En los supuestos de acogimiento simple, permanente y preadoptivo, a que aludía el artículo 6 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, que subsistan a la entrada en vigor de esta Ley, se tendrá derecho a la reducción correspondiente, en los términos que establecía el citado artículo.

GALICIA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, DE 28 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(DOG 20-10-2011 - BOE 19-11-2011)

Artículo 3. Conceptos generales.

Uno. Vivienda habitual.

A los efectos previstos en este texto refundido, los conceptos de vivienda habitual, adquisición de vivienda habitual y reinversión en vivienda habitual serán los contemplados en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Se entenderá por vivienda la edificación destinada a la residencia de las personas físicas.

Dos. Unidad familiar.

El concepto de unidad familiar será el contemplado en la normativa reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Tres. Acreditación del grado y la condición de persona con discapacidad.

El grado de minusvalía habrá de acreditarse mediante certificado o resolución expedida por el órgano competente. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33% en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65% cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado, así como en los casos de dependencia severa y gran dependencia, siempre que estas últimas situaciones fuesen reconocidas por el órgano competente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28 de la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de promoción de la autonomía personal y atención a las personas en situación de dependencia.

Cuatro. Acreditación de la condición de familia numerosa.

La condición de familia numerosa se acreditará mediante el título oficial en vigor establecido para el efecto en el momento de la presentación de la declaración del impuesto, conforme a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de protección a las familias numerosas.

La asimilación al descendiente de hijo o hija concebido o concebida y no nacido o nacida prevista en la Ley 3/2011, de 30 de junio, de apoyo a la familia y convivencia de Galicia, se acreditará mediante el carnet familiar gallego o certificado expedido para el efecto, y

tendrá efectos únicamente dentro de la Comunidad Autónoma de Galicia.

Artículo 4. Escala autonómica o complementaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (128)

La escala autonómica aplicable a la base liquidable general del impuesto sobre la renta de las personas físicas será la siguiente:

Base liquidable - hasta euros	Cuota íntegra - euros	Resto base liquidable - hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	11,75
20.200,00	2.093,38	7.500,00	15,50
27.700,00	3.255,88	7.500,00	17,00
35.200,00	4.530,88	12.400,00	18,50
47.600,00	6.824,88	12.400,00	20,50
60.000,00	9.366,88	En adelante	22,50

Artículo 5. Deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas. (129)

Uno. Normas generales.

La práctica de las deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas quedará en todo caso condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente del supuesto de hecho y a los requisitos que determinen su aplicabilidad.

Dos. Deducción por nacimiento o adopción de hijos. (130)

1. El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo, que conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto, la siguiente cuantía:

a) 300 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas fuera igual o mayor de 22.000,01 euros. En caso de parto múltiple esta deducción ascenderá a 360 euros por cada hijo.

b) 360 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas fuera menor o igual a 22.000 euros. Esta cuantía será de 1.200 euros si se trata del segundo hijo y de 2.400 si se trata del tercer hijo o siguientes.

La cuantía se incrementará en un 20% para los contribuyentes residentes en municipios de menos de 5.000 habitantes y en los resultantes de procedimientos de fusión o incorporación.

(128) Artículo 4 modificado, con efectos de 1 de enero de 2016, por el artículo 1 de la Ley 13/2015, de 24 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG 31-12-2015 - BOE 29-02-2016).

(129) Artículo 5 modificado, con efectos de 28 de febrero de 2013 y vigencia indefinida, por el artículo 71 de la Ley 2/2013, de 27 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013 (DOG 28-02-2013. Rectif. 25-03-2013 - BOE 18-04-2013).

(130) Artículo 5.Dos modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el artículo 2.Uno de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 30-12-2014 - BOE 11-03-2015).

2. La deducción se extenderá a los dos periodos impositivos siguientes al nacimiento o adopción, siempre que el hijo nacido o adoptado conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto que corresponda a cada uno de ellos, según las siguientes cuantías y límites de renta:

a) 300 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas estuviera comprendida entre 22.000,01 y 31.000 euros.

b) 360 euros, siempre que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas fuera menor o igual a 22.000 euros. Esta cuantía será de 1.200 euros si se trata del segundo hijo y de 2.400 si se trata del tercer hijo o siguientes.

3. Cuando, en el periodo impositivo del nacimiento o adopción, o en los dos siguientes, los hijos convivan con ambos progenitores la deducción se practicará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

4. Las cuantías fijadas por esta deducción se duplicarán en el caso de que el nacido o adoptado tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%

Tres. Deducción por familia numerosa.

El contribuyente que posea el título de familia numerosa en la fecha de devengo del impuesto podrá deducir de la cuota íntegra autonómica las cantidades siguientes:

a) 250 euros, cuando se trate de familias numerosas de categoría general.

b) 400 euros, cuando se trate de familias numerosas de categoría especial.

Cuando alguno de los cónyuges o descendientes a los que sea de aplicación el mínimo personal y familiar del impuesto tenga un grado de minusvalía igual o superior al 65%, la deducción anterior será de 500 y 800 euros, respectivamente.

Esta deducción la practicará el contribuyente con el que convivan los restantes miembros de la familia numerosa. Cuando convivan con más de uno, el importe será prorrateado por partes iguales.

Cuatro. Deducción por acogimiento.

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica la cantidad de 300 euros por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple, permanente, provisional o preadoptivo, administrativo o judicial, formalizado por el órgano competente en materia de menores de la Xunta de Galicia, siempre que convivan con el menor ciento ochenta y tres o más días durante el periodo impositivo y no tengan relación de parentesco. Si el tiempo de convivencia durante el periodo impositivo fuese inferior a ciento ochenta y tres días y superior a noventa días, el importe de la deducción por cada menor acogido será de 150 euros.

No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando se ha producido la adopción del menor durante el periodo impositivo, sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de la deducción por adopción.

En caso de acogimiento de menores por matrimonio, o por parejas de hecho a que se refiere la disposición adicional tercera de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de

derecho civil de Galicia, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, si optasen por la declaración individual.

Cinco. Deducción por cuidado de hijos menores. (131)

Los contribuyentes que por motivos de trabajo, por cuenta propia o ajena, tengan que dejar a sus hijos menores al cuidado de una persona empleada del hogar o en escuelas infantiles de 0-3 años podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 30% de las cantidades satisfechas en el periodo, con un límite máximo de 400 euros, y 600 euros si tienen dos o más hijos, siempre que concurran los siguientes requisitos:

a) Que en la fecha de devengo del impuesto los hijos tengan tres o menos años de edad.

b) Que ambos padres realicen una actividad por cuenta propia o ajena, por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

c) Que, en el supuesto de que la deducción sea de aplicación por gastos de una persona empleada del hogar, esta esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.

d) Que la base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas no sobrepase 22.000 euros en tributación individual o 31.000 euros en tributación conjunta.

Cuando más de un contribuyente tenga derecho a la aplicación de esa deducción respecto a los mismos descendientes, el importe de la misma será prorrateado entre ellos

Seis. Deducción por sujetos pasivos discapacitados, de edad igual o superior a sesenta y cinco años, que precisen ayuda de terceras personas.

Los contribuyentes de edad igual o superior a sesenta y cinco años afectados por un grado de minusvalía igual o superior al 65% y que precisen ayudas de terceras personas podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 10% de las cantidades satisfechas a los terceros, con un límite máximo de 600 euros, siempre que:

a) La base imponible total menos los mínimos personal y familiar a efectos del IRPF no sobrepase 22.000 euros en tributación individual o 31.000 euros en tributación conjunta.

b) Se acredite la necesidad de la ayuda de terceras personas.

c) El contribuyente no sea usuario de residencias públicas o concertadas de la Comunidad Autónoma de Galicia o beneficiario del cheque asistencial de la Xunta de Galicia.

Siete. Deducción por alquiler de vivienda habitual. (132)

El contribuyente podrá deducir de la cuota íntegra autonómica el 10%, con un límite de 300 euros por contrato de arrendamiento, que será del 20% con un límite de 600 euros si tiene dos o más hijos menores de edad, de las cantidades que hubiera satisfecho durante el periodo impositivo en concepto de alquiler de su vivienda habitual, a condición de que concurran los siguientes requisitos:

a) Que su edad, en la fecha de devengo del impuesto, sea igual o inferior a 35 años.

b) Que la fecha del contrato de arrendamiento sea posterior a 1 de enero de 2003.

c) Que hubiese constituido el depósito de la fianza a que se refiere el artículo 36.1 de la Ley 29/1994, de arrendamientos urbanos, en el Instituto Gallego de la Vivienda y Suelo, o bien se posea copia compulsada de la denuncia presentada ante dicho organismo por no entregarle dicho justificante la persona arrendadora.

d) Que la base imponible del periodo, antes de la aplicación de las reducciones por mínimo personal o familiar, no sea superior a 22.000 euros.

Las cuantías fijadas por esta deducción se duplicarán en el caso de que el arrendatario tenga reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%.

Cuando, cumpliendo estos requisitos, dos contribuyentes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, el importe total de la misma, sin exceder del límite establecido por contrato de arrendamiento, se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

En caso de tributación conjunta el requisito de la edad deberá de cumplirlo por lo menos, uno de los cónyuges o, en su caso, el padre o la madre.

Ocho. Deducción por gastos dirigidos al uso de nuevas tecnologías en los hogares gallegos.

Los contribuyentes que durante el ejercicio accedan a internet mediante la contratación de líneas de alta velocidad podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 30% de las cantidades satisfechas en concepto de cuota de alta y cuotas mensuales, con un límite máximo de 100 euros y según los requisitos siguientes:

a) Solo podrá aplicarse en el ejercicio en que se suscribe el contrato de conexión a líneas de alta velocidad.

b) La línea de alta velocidad contratada estará destinada al uso exclusivo del hogar y no estará vinculada al ejercicio de cualquier actividad empresarial o profesional.

c) No resultará de aplicación si el contrato de conexión supone simplemente un cambio de compañía prestadora del servicio y el contrato con la compañía anterior se realizó en otro ejercicio. Tampoco resultará de aplicación cuando se contrate la conexión a una línea de alta velocidad y el contribuyente mantenga, al mismo tiempo, otras líneas contratadas en ejercicios anteriores.

d) El límite máximo de la deducción se aplica respecto a todas las cantidades satisfechas durante el ejercicio, ya correspondan a un solo contrato de conexión, ya a varios que se mantengan simultáneamente.

(131) Artículo 5.Cinco modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el artículo 2.Dos de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 30-12-2014 - BOE 11-03-2015).

(132) Artículo 5.Siete modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el artículo 2.Tres de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 30-12-2014 - BOE 11-03-2015).

Nueve. Deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación. (133)

Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite de 4.000 euros, el 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40% ni inferior al 1% del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

1.º Debe tener el domicilio social y fiscal en Galicia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2.º Debe desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. Para tal efecto, no ha de tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.º.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3.º Debe contar, como mínimo, con dos personas ocupadas con contrato laboral y a jornada completa, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

4.º En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, siempre que además, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo del impuesto sobre sociedades en que se hubiese realizado la ampliación, su plantilla media con residencia habitual en Galicia se hubiese incrementado, por lo menos, en dos personas con respecto a la plantilla media con residencia habitual en Galicia en los doce meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un periodo adicional de otros veinticuatro meses.

Para el cálculo del cuadro de personal medio total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, habida cuenta de la jornada contratada en relación a la jornada completa.

c) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la cual se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

d) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un periodo mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación.

Diez. Deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación y su financiación. (134)

Los/as contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite conjunto de 20.000 euros, las siguientes cantidades:

a) El 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de capital social como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, sociedades laborales y cooperativas.

b) Con respecto a las mismas entidades, se podrá deducir el 20% de las cantidades prestadas durante el ejercicio, así como de las cantidades garantizadas personalmente por el/la contribuyente, siempre que el préstamo se otorgue o la garantía se constituya en el ejercicio en el que se proceda a la constitución de la sociedad o la ampliación de capital de la misma.

Para tener derecho a estas deducciones se deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) La participación del/a contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40 % ni inferior al 1 % del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

En caso de préstamo o garantía, no será necesaria una participación del/la contribuyente en el capital, pero si esta existiera, no puede ser superior al 40% con los mismos límites temporales anteriores. El importe prestado o garantizado por el/la contribuyente tiene que ser superior al 1% del patrimonio neto de la sociedad.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión, préstamo o garantía ha de cumplir los siguientes requisitos:

1.º Debe tener el domicilio social y fiscal en Galicia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2.º Debe desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A tal efecto, no ha de tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.8.º.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

3.º Debe contar, como mínimo,con una persona ocupada con contrato laboral y a jornada completa, dada de alta en el régimen general de la Seguridad Social y con residencia habitual en Galicia. El contrato tendrá una duración mínima de un año y habrá de formalizarse dentro de los dos años siguientes a la constitución o

(133) Artículo 5.Nueve modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el artículo 2.Cuatro de la Ley 12/2014, de 22 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 30-12-2014 - BOE 11-03-2015).

(134) Artículo 5.Diez modificado, con efectos de 1 de enero de 2013, por la disposición final primera de la Ley 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia (DOG 27-12-2013 - BOE 29-01-2014).

ampliación, salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

4.º En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, o el préstamo o garantía se hubiese realizado en el ejercicio de una ampliación, la sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, y además, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del periodo impositivo del impuesto sobre sociedades en que se hubiese realizado la ampliación, su plantilla media con residencia habitual en Galicia se incrementará, por lo menos, en una persona respecto al promedio del personal con residencia habitual en Galicia en los doce meses anteriores, y dicho incremento se mantendrá durante un periodo adicional de otros doce meses, salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

c) El/la contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en que materializó la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años, ni puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo salvo en el caso de sociedades laborales o sociedades cooperativas.

d) Las operaciones en que sea de aplicación la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la cual ha de especificarse la identidad de los/as contribuyentes que pretendan aplicar esta deducción y el importe de la operación respectiva.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del/la contribuyente durante un periodo mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación.

En el caso de préstamos, estos deben referirse a las operaciones de financiación con un plazo superior a cinco años, no pudiendo amortizar una cantidad superior al 20 % anual del importe del principal prestado. En el caso de garantías, estas se extenderán a todo el tiempo de vigencia de la operación garantizada, no pudiendo ser inferior a cinco años.

La deducción contenida en el presente apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones previstas en los apartados 9 y 11 de este artículo.

Once. Deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista. (135)

1. Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite de 4.000 euros, el 15% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bolsista, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.

La deducción total calculada conforme al párrafo anterior se prorrateará por partes iguales en el ejercicio en que se realice la inversión y en los tres ejercicios siguientes.

2. Para poder aplicar la deducción a que se refiere el apartado 1 deben cumplirse los requisitos siguientes:

a) La participación conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al 10% de su capital social.

b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un periodo de tres años, como mínimo.

c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en Galicia, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.8.º.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio.

Los requisitos indicados en las letras a) y c) anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en la letra b), contado desde la fecha de adquisición de la participación.

d) Las operaciones en que sea de aplicación la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la cual ha de especificarse la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

3. El incumplimiento de los requisitos anteriores comporta la pérdida del beneficio fiscal.

4. La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con las deducciones previstas en los apartados 9 y 10 anteriores.

Doce. Deducción por donaciones con finalidad en investigación y desarrollo científico e innovación tecnológica.

1. Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica del impuesto el 25 %, hasta el límite del 10 % de dicha cuota, de los donativos monetarios que se hagan a favor de centros de investigación adscritos a universidades gallegas y de los promovidos o participados por la Comunidad Autónoma de Galicia que tengan por objeto el fomento de la investigación científica y el desarrollo y la innovación tecnológicos.

2. La deducción queda condicionada a la justificación documental adecuada y suficiente de los presupuestos de hecho y de los requisitos que determinan su aplicabilidad. En particular, las entidades beneficiarias de estos donativos deben enviar a la Agencia Tributaria de Galicia, dentro de los primeros veinte días de cada año, una relación de las personas físicas que efectuaron donativos durante el año anterior, con la indicación de las cantidades donadas por cada una de estas personas.

Trece. Deducción por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo.

1. Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica el 5% de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la instalación en la vivienda habitual de

(135) Artículo 5.Once modificado, con efectos de 1 de enero de 2013, por la disposición final primera de la Ley 9/2013, de 19 de diciembre, del emprendimiento y de la competitividad económica de Galicia (DOG 27-12-2013 - BOE 29-01-2014).

sistemas de climatización y/o agua caliente sanitaria en las edificaciones que empleen fuentes de energía renovables, y con un límite de 280 euros por sujeto pasivo.

Se entiende por energías renovables aquellas a las que se refiere el artículo 2 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

En caso de edificios de viviendas en régimen de propiedad horizontal que sean de nueva construcción o en los que se proceda a la sustitución de los equipos de generación térmica por otros que empleen energías renovables, esta deducción podrá aplicarla cada uno de los propietarios individualmente en el porcentaje que le corresponda en la comunidad de propietarios.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades efectivamente satisfechas en la totalidad de la instalación, esto es, sistema de generación, sistema de emisión térmica y sistema de captación, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a los instaladores habilitados que realicen la instalación. En ningún caso darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

3. Solo se podrá practicar la deducción si se cumplen los siguientes requisitos:

a) La instalación debe estar debidamente registrada por el instalador, que debe estar habilitado para el efecto, en la Oficina Virtual de Industria (OVI), según lo establecido en el Reglamento de instalaciones térmicas en edificios aprobado por Real decreto 1027/2007, de 20 de julio. Se le remitirá al titular o empresa que registró la instalación un código de verificación de esta.

b) Posteriormente, y siempre antes de que expire el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se sufragó la instalación, será necesario aportar a través de la OVI la siguiente documentación:

– El presupuesto analizado de la instalación.

– La factura o facturas emitida/s por el instalador habilitado.

– Lo/s justificante/s de pago por la totalidad del coste de la instalación.

– En el caso de efectuarse la inversión por una comunidad de propietarios, deberá aportarse un certificado, emitido por su representante legal, de las aportaciones económicas correspondientes a cada comunero.

En caso de que la instalación se realice en una vivienda unifamiliar, esta documentación será aportada por el sujeto pasivo. Si se tratase de edificios en régimen de propiedad horizontal, será aportada por el representante legal de la comunidad de propietarios o por persona autorizada para el efecto.

4. Para poder practicarse esta deducción debe constar en la declaración tributaria del sujeto pasivo la referencia al código de la instalación proporcionado por la OVI en el certificado de registro de la instalación.

Catorce. Deducción por rehabilitación de bienes inmuebles situados en centros históricos.(136)

Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 15% de las cantidades invertidas en el ejercicio en la rehabilitación de inmuebles situados en los centros históricos que mediante orden se determinen, con un límite de 9.000 euros.

A estos efectos, se considerarán rehabilitación las obras que cumplan los siguientes requisitos:

a) Que dispongan de los permisos y autorizaciones administrativas correspondientes.

b) Que tengan por objeto principal la reconstrucción del inmueble mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras obras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% ciento del precio de adquisición, si se efectuó esta durante los dos años inmediatamente anteriores al comienzo de las obras de rehabilitación, o, en otro caso, del valor de mercado que tenga el inmueble en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado del inmueble la parte proporcional correspondiente al suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, este se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho o el valor de mercado entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

En la orden que delimite los centros históricos se establecerá la justificación documental necesaria que acredite la pertenencia del bien a dicho centro.

Quince. Deducción por inversión en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra. (137)

Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite conjunto de 20.000 euros, las cantidades siguientes:

a) El 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de capital social como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en empresas agrarias y sociedades cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra.

b) Con respecto a las mismas entidades, podrá deducirse el 20% de las cantidades prestadas durante el ejercicio, así como de las cantidades garantizadas personalmente por el contribuyente, siempre que el préstamo se otorgue o la garantía se constituya en el ejercicio en el que se proceda a la constitución de la sociedad o a la ampliación de capital de esta.

---

(136) Artículo 5.Catorce añadido, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 1 de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG 28-12-2017 - BOE 09-02-2018). Véase la Orden de 1 de marzo de 2018 por la que se determinan los centros históricos a efectos de las deducciones previstas en los números 14 del artículo 5, y 6 y 7 del artículo 13 ter, del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto legislativo 1/2011, de 28 de julio (DOG 13-03-2018).

(137) Artículo 5.Quince añadido, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 1 de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG 28-12-2017 - BOE 09-02-2018).

Para tener derecho a estas deducciones deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o de las personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40% del capital social de la sociedad objeto de la inversión, o de sus derechos de voto, en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. En caso de préstamo o garantía, no será necesaria una participación del contribuyente en el capital, pero si esta existe no puede ser superior al 40%, con los mismos límites anteriores.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión, préstamo o garantía debe cumplir los siguientes requisitos:

1.º Debe tener el domicilio social y fiscal en Galicia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2.º Debe tener como objeto social exclusivo la actividad agraria.

c) Las operaciones en las que sea de aplicación la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la cual debe especificarse la identidad de los contribuyentes que pretendan aplicar esta deducción y el importe de la operación respectiva.

d) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años siguientes a la constitución o ampliación. En el caso de préstamos, estos deben referirse a las operaciones de financiación con un plazo superior o igual a cinco años, sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20% anual del importe del principal prestado. En el caso de garantías, estas se extenderán a todo el tiempo de vigencia de la operación garantizada, y no podrán ser inferiores a cinco años.

El término «actividad agraria» será el definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias. La explotación agraria deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

Esta deducción es incompatible con las recogidas en los números nueve, diez y once.

Dieciséis. Deducción de la cuota íntegra autonómica por determinadas subvenciones y/o ayudas obtenidas a consecuencia de los daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017. (138)

Cuando el contribuyente hubiese integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 102/2017, de 19 de octubre, de medidas urgentes de ayuda para la reparación de daños causados por los incendios que se produjeron en Galicia durante el mes de octubre del año 2017, podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención en la base liquidable.

Diecisiete. Deducciones de la cuota íntegra autonómica para paliar los daños causados por la explosión de material pirotécnico que tuvo lugar en Tui durante el mes de mayo de 2018. (139)

1º Cuando el contribuyente haya integrado en la base imponible general el importe correspondiente a una subvención o cualquier otra ayuda pública obtenida de la Comunidad Autónoma de Galicia de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018, podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El importe de dicha deducción será el resultado de aplicar los tipos medios de gravamen al importe de la subvención o ayuda pública en la base liquidable.

2º Además, el contribuyente podrá deducir las cantidades invertidas, en inversiones no empresariales, con la finalidad de paliar los daños sufridos, por la parte que exceda de las cantidades percibidas por ayudas o subvenciones de las incluidas en el Decreto 55/2018, de 31 de mayo, de medidas urgentes para la reparación de daños causados por la explosión de material pirotécnico producida en Tui el 23 de mayo de 2018, o por coberturas de seguros.

En ningún caso la cantidad objeto de deducción podrá ser superior a la diferencia entre el daño sufrido y las cantidades recibidas por ayudas o coberturas de seguro.

Las deducciones a que se refiere este artículo surtirán efectos a partir de 2018.

(138) Artículo 5.Dieciséis añadido, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 1 de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG 28-12-2017 - BOE 09-02-2018).

(139) Artículo 5.Diecisiete añadido, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 1. Cuatro de la Ley 3/2018, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG 28-12-2018 - BOE 20-03-2019).

COMUNIDAD DE MADRID

DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 21 OCTUBRE POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOCM 25-10-2010). Rectificación (BOCM 22-11-2010)

Artículo 1. Escala autonómica. (140)

La escala autonómica en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es la siguiente:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (porcentaje)
0,00	0	12.450,00	9,00
12.450,00	1.120,50	5.257,20	11,20
17.707,20	1.709,31	15.300,00	13,30
33.007,20	3.744,21	20.400,00	17,90
53.407,20	7.395,81	En adelante	21,00

Artículo 2. Mínimos por descendientes. (141)

Para el cálculo del gravamen autonómico de la Comunidad de Madrid se aplicarán los siguientes importes de mínimos por descendientes en sustitución de los establecidos en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio:

– 2.400 euros anuales por el primer descendiente que genere derecho a la aplicación del mínimo por descendientes.

– 2.700 euros anuales por el segundo.

– 4.400 euros anuales por el tercero.

– 4.950 euros anuales por el cuarto y siguientes.

Cuando el descendiente sea menor de tres años, la cuantía que corresponda al mínimo por descendientes, de las indicadas en este artículo, se aumentará en 2.800 euros anuales.

Artículo 3. Deducciones sobre la cuota íntegra autonómica. (142)

Se establecen las siguientes deducciones en la cuota íntegra autonómica:

1. Por nacimiento o adopción de hijos.

2. Por adopción internacional de niños.

3. Por acogimiento familiar de menores.

4. Por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o discapacitados.

5. Por arrendamiento de vivienda habitual.

6. Por donativos

7. Por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.

8. Por gastos educativos.

9. Por cuidado de hijos menores de 3 años.

10. Para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.

11. Por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

12. Para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de treinta y cinco años.

13. Por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil.

Artículo 4. Deducción por nacimiento o adopción de hijos. (143)

1. Los contribuyentes podrán deducir 600 euros por cada hijo nacido o adoptado tanto en el período impositivo en el que se produzca el nacimiento o la adopción como en cada uno de los dos períodos impositivos siguientes

2. En el caso de partos o adopciones múltiples la cuantía correspondiente al primer período impositivo en que se aplique la deducción se incrementará en 600 euros por cada hijo.

3. Solo tendrán derecho a practicar la deducción los padres que convivan con los hijos nacidos o adoptados. Cuando los hijos nacidos o adoptados convivan con ambos progenitores el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

4. Para determinar el número de orden del hijo nacido o adoptado se atenderá a los hijos que convivan con el contribuyente a la fecha de devengo del impuesto, computándose a dichos efectos tanto los hijos naturales como los adoptivos.

Artículo 5. Deducción por adopción internacional de niños.

1. En el supuesto de adopción internacional, los contribuyentes podrán deducir 600 euros por cada hijo adoptado en el período impositivo.

(140) Artículo 1 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(141) Artículo 2 modificado, con efectos de 1 de enero de 2015, por el artículo 1.Dos de la Ley 4/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOCM 29-12-2014 - BOE 26-02-2015).

(142) Artículo 3 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Tres de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(143) Artículo 4 modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por la disposición final primera.Tres de la Ley 12/2017, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2018 (BOCM 28-12-2017 - BOE 07-02-2018).

Se entenderá que la adopción tiene carácter internacional cuando así resulte de las normas y convenios aplicables a esta materia.

2. Esta deducción es compatible con la deducción por nacimiento o adopción de hijos regulada en el artículo 4 de esta Ley.

3. Cuando el niño adoptado conviva con ambos padres adoptivos y estos optasen por tributación individual, la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

Artículo 6. Deducción por acogimiento familiar de menores.

1. Los contribuyentes podrán deducir, por cada menor en régimen de acogimiento familiar simple, permanente o preadoptivo, administrativo o judicial, siempre que convivan con el menor durante más de ciento ochenta y tres días del período impositivo, las siguientes cantidades:

a) 600 euros si se trata del primer menor en régimen de acogimiento familiar.

b) 750 euros si se trata del segundo menor en régimen de acogimiento familiar.

c) 900 euros si se trata del tercer menor en régimen de acogimiento familiar o sucesivo.

2. A efectos de determinación del número de orden del menor acogido solamente se computarán aquellos menores que hayan permanecido en dicho régimen durante más de ciento ochenta y tres días del período impositivo. En ningún caso, se computarán los menores que hayan sido adoptados durante dicho período impositivo por el contribuyente.

3. No dará lugar a esta deducción el supuesto de acogimiento familiar preadoptivo cuando se produjera la adopción del menor durante el período impositivo, sin perjuicio de la aplicación de la deducción establecida en el artículo 4 de esta Ley.

4. En el supuesto de acogimiento de menores por matrimonios o uniones de hecho, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Artículo 7. Deducción por acogimiento no remunerado de mayores de sesenta y cinco años y/o con discapacidad.

1. (144) Los contribuyentes podrán deducir 1.500 euros por cada persona mayor de sesenta y cinco años o con discapacidad igual o superior al 33 por 100, que conviva con el contribuyente durante más de ciento ochenta y tres días al año en régimen de acogimiento sin contraprestación, cuando no diera lugar a la obtención de ayudas o subvenciones de la Comunidad de Madrid.

2. No se podrá practicar la presente deducción en el supuesto de acogimiento de mayores de sesenta y cinco años, cuando el acogido esté ligado al contribuyente por un vínculo de parentesco de consanguinidad o de afinidad de grado igual o inferior al cuarto.

3. Cuando la persona acogida genere el derecho a la deducción para más de un contribuyente simultáneamente, el importe de la misma se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos si optaran por tributación individual.

Artículo 8. Deducción por arrendamiento de vivienda habitual.(145)

1. Los contribuyentes menores de treinta y cinco años podrán deducir el 30 por 100, con un máximo de deducción de 1.000 euros, de las cantidades que hayan satisfecho en el período impositivo por el arrendamiento de su vivienda habitual. Sólo se tendrá derecho a la deducción cuando las cantidades abonadas por el arrendamiento de la vivienda habitual superen el 20 por 100 de la base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro del contribuyente.

2. La deducción a que se refiere el apartado anterior podrá ser aplicada por los contribuyentes mayores de treinta y cinco y menores de cuarenta años siempre que, durante el periodo impositivo, se hayan encontrado en situación de desempleo y hayan soportado cargas familiares.

Se entenderán cumplidos los anteriores requisitos cuando el contribuyente haya estado inscrito como demandante de empleo en las Oficinas de Empleo de la Comunidad de Madrid al menos 183 días dentro del período impositivo y tenga al menos dos familiares, ascendientes o descendientes, a su cargo, considerándose como tales aquellos por los que tenga derecho a la aplicación del mínimo por ascendientes o descendientes.

Artículo 9. Deducción por donativos a fundaciones y clubes deportivos. (146)

1. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a fundaciones que cumplan con los requisitos de la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid y persigan fines culturales, asistenciales, educativos o sanitarios o cualesquiera otros de naturaleza análoga a éstos.

En todo caso, será preciso que estas fundaciones se encuentren inscritas en el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y que éste haya ordenado su depósito en el Registro de Fundaciones.

2. Los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades donadas a clubes deportivos elementales y básicos definidos en los artículos 29 y 30 de la Ley

(144) Apartado 1 del artículo 7 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Cuatro de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(145) Artículo 8 modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por la disposición final primera.Uno.1 y Cuatro de la Ley 12/2017, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2018 (BOCM 28-12-2017 - BOE 07-02-2018).

(146) Artículo 9 introducido, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Cinco de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

15/1994, de 28 de diciembre, del Deporte de la Comunidad de Madrid.

En todo caso, será preciso que estos clubes se encuentren inscritos en el Registro de Asociaciones Deportivas de la Comunidad de Madrid.

Artículo 10. Deducción por el incremento de los costes de la financiación ajena para la inversión en vivienda habitual derivado del alza de los tipos de interés.

1. Los contribuyentes que tengan derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, cuando dicha inversión se efectúe con financiación ajena, podrán aplicar una deducción por el incremento de los costes financieros derivado de la variación de los tipos de interés.

2. Serán requisitos necesarios para la aplicación de esta deducción los siguientes:

a) Que la inversión en vivienda habitual se realice mediante un préstamo hipotecario concertado con entidad financiera a tipo de interés variable.

b) Que la adquisición o rehabilitación de la vivienda o la adecuación de la vivienda para personas con discapacidad, para las que se haya solicitado el préstamo hipotecario, se haya efectuado antes del inicio del período impositivo.

3. La deducción a practicar será el resultado de aplicar el porcentaje de deducción a la base de deducción determinados ambos en la forma señalada en los números siguientes.

4. El porcentaje de deducción vendrá determinado por el producto de multiplicar por 100 una fracción en la que, en el numerador, figurará la diferencia entre el valor medio del índice Euríbor a un año, en el año al que se refiere el ejercicio fiscal, y el mismo índice del año 2007, y en el denominador figurará el valor medio del índice Euríbor a un año, en el año al que se refiere el ejercicio fiscal. Ambos índices serán los que resulten de los datos publicados por el Banco de España. El porcentaje así obtenido se expresará con dos decimales.

No será aplicable esta deducción en el caso en que el porcentaje al que se refiere al párrafo anterior sea negativo.

5. La base de deducción se determinará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

1.º Se determinará el importe total de los intereses satisfechos en el período impositivo por el contribuyente que den lugar a su vez a deducción por inversión en vivienda habitual y con el límite anual de 9.015 euros. A dicho importe se le detraerán las cantidades obtenidas de los instrumentos de cobertura del riesgo de variación del tipo de interés variable de préstamos hipotecarios a que se refieren los artículos 7.t) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, y 19 de la Ley 36/2003, de 11 noviembre, de Medidas de Reforma Económica.

2.º La cantidad anterior se multiplicará por el o los coeficientes que resulten de aplicación de los que a continuación se indican:

a) Si el contribuyente tiene derecho a la compensación a que se refiere la letra c) de la disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio: 0,80 a los primeros 4.507 euros de intereses satisfechos y 0,85 al resto de los intereses satisfechos hasta el máximo de 9.015 euros. **(147)**

b) En el resto de supuestos: 0,85.

3.º La base de deducción se obtendrá de multiplicar 0,33 por el resultado obtenido en el punto anterior.

6. A los efectos de la presente deducción se considerará vivienda habitual e inversión en la misma a las así definidas por la normativa estatal del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 11. Deducción por gastos educativos.

1. Los contribuyentes podrán deducir los porcentajes que se indican en el apartado 3 de los gastos educativos a que se refiere el apartado siguiente originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

2. (148) La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por los conceptos de escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar de los hijos o descendientes durante las etapas correspondientes a la Educación Infantil, a la Educación Básica Obligatoria y la Formación Profesional Básica, a que se refieren los artículos 3.3, 3.10, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, así como por la enseñanza de idiomas, tanto si esta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial. En el caso de hijos o descendientes que estén escolarizados en el primer ciclo de Educación Infantil a que se refiere el artículo 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, la base de deducción estará constituida exclusivamente por las cantidades satisfechas por el concepto de escolaridad que no se abonen mediante precios públicos ni mediante precios privados autorizados por la Administración.

---

(147) Téngase en cuenta que la compensación a que se refiere la letra c) de la disposición transitoria decimotercera de la Ley IRPF ha sido suprimida, con efectos desde el 15 de julio de 2012, por el artículo 25.Primero del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

(148) Apartado 2 del artículo 11 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Seis de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

La base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.

3. Los porcentajes de deducción aplicables serán los siguientes:

- El 15 por ciento de los gastos de escolaridad.

- El 10 por ciento de los gastos de enseñanza de idiomas.

- El 5 por ciento de los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.

4. (149) La cantidad a deducir no excederá de 400 euros por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción. En el caso de que el contribuyente tuviese derecho a practicar deducción por gastos de escolaridad, el límite anterior se elevará a 900 euros por cada uno de los hijos o descendientes.

En el caso de hijos o descendientes que cursen durante el ejercicio estudios del primer ciclo de Educación Infantil el límite al que se refiere el párrafo anterior será de 1.000 euros por cada uno de ellos.

5. Solo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente conviva con ambos padres o ascendientes, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

Artículo 11 bis. Deducción por cuidado de hijos menores de 3 años. (150)

1. Los contribuyentes que tengan contratada a una persona por la que se efectúen cotizaciones por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social podrán deducir el 20 por ciento de las cuotas ingresadas por tales cotizaciones con el límite de deducción de 400 euros anuales.

En el caso de contribuyentes que sean titulares de una familia numerosa la deducción será del 30 por ciento de las cuotas ingresadas con el límite de deducción de 500 euros anuales.

La deducción resultará aplicable por las cotizaciones efectuadas en los meses del periodo impositivo en los que el contribuyente tenga, al menos, un hijo menor de 3 por el que se aplique el mínimo por descendientes.

2. Para la aplicación de la presente deducción deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) El contribuyente debe estar en situación de alta en la Seguridad Social como empleador titular de un hogar familiar, tener contratada y cotizar por una o varias personas por el Sistema Especial de Empleados de Hogar del Régimen General de la Seguridad Social durante el periodo en que se pretenda aplicar la deducción.

Asimismo, será necesario que la persona o personas contratadas presten servicios para el titular del hogar familiar durante, al menos, 40 horas mensuales.

b) El contribuyente empleador y, en su caso, el otro progenitor del hijo menor de 3 años por el que se apliquen el mínimo por descendientes, deben realizar una actividad por cuenta propia o ajena por la que estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, al menos, durante 183 días dentro del periodo impositivo.

En caso de que el contribuyente tenga hijos menores de 3 años con diferentes progenitores, podrá aplicarse la deducción cuando se cumpla el requisito indicado en el párrafo anterior respecto de cualquiera de ellos.

Artículo 14. Deducción para familias con dos o más descendientes e ingresos reducidos.

Los contribuyentes que tengan dos o más descendientes que generen a su favor el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo establecido por la normativa reguladora del impuesto y cuya suma de bases imponibles no sea superior a 24.000 euros podrán aplicar una deducción del 10 por 100 del importe resultante de minorar la cuota íntegra autonómica en el resto de deducciones autonómicas aplicables en la Comunidad de Madrid y la parte de deducciones estatales que se apliquen sobre dicha cuota íntegra autonómica.

Para calcular la suma de bases imponibles se adicionarán las siguientes:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo correspondiente tanto si declaran individual como conjuntamente.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

A estos efectos, para cada contribuyente, se considerará como base imponible a la suma de la base imponible general y del ahorro.

Artículo 15. Deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación. (151)

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 30 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada.

(149) Apartado 4 del artículo 11 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Seis de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(150) Artículo 11 bis introducido, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Siete de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(151) Artículo 15 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Ocho de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

2. El límite de deducción aplicable será de 6.000 euros anuales.

3. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) Que, como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.

c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid.

2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente, al menos, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses. Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

4. La deducción contenida en este artículo será del 50 por 100 de las cantidades invertidas, con un límite de 12.000 euros, en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación.

5. La deducción contenida en este artículo también será aplicable, en el porcentaje y límite establecidos en el apartado 4 y cumpliendo los requisitos establecidos en el apartado 3, excepto el contenido en el párrafo 3º de dicho apartado, por las cantidades invertidas en el ejercicio en la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades anónimas laborales, sociedades de responsabilidad limitada laborales y sociedades cooperativas.

Artículo 16. Deducción para el fomento del autoempleo de jóvenes menores de treinta y cinco años. (152)

Los contribuyentes menores de treinta y cinco años que causen alta por primera vez en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, previsto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, podrán aplicar una deducción en la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1.000 euros.

La deducción se practicará en el periodo impositivo en que se produzca el alta en el citado Censo y serán requisitos necesario para la aplicación de la misma que la actividad se desarrolle principalmente en el territorio de la Comunidad de Madrid y que el contribuyente se mantenga en el citado Censo durante al menos un año natural desde el alta.

Artículo 17. Deducción por inversiones realizadas en entidades cotizadas en el Mercado Alternativo Bursátil. (153)

1. Los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra autonómica el 20 por 100 de las cantidades invertidas en la adquisición de acciones correspondientes a procesos de ampliación de capital o de oferta pública de valores, en ambos casos a través del segmento de empresas en expansión del Mercado Alternativo Bursátil aprobado por Acuerdo del Consejo de Ministros del 30 de diciembre de 2005, con un máximo de 10.000 euros de deducción.

2. Para poder aplicar la deducción será necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que las acciones o participaciones adquiridas se mantengan al menos durante dos años.

b) Que la participación en la entidad a la que correspondan las acciones o participaciones no sea superior al 10 por 100 del capital social.

c) La sociedad en que se produzca la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con los requisitos establecidos en el artículo 4.Ocho.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Los requisitos indicados en los apartados b) y c) anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en el apartado a).

4. La deducción contenida en este artículo resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción establecida en el artículo 15 de esta Ley.

(152) Artículo 16 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2011, por la Ley 9/2010, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Racionalización del Sector Público (BOCM 29-01-2011 - BOE 18-05-2011).

(153) Conforme a la disposición final tercera del Decreto Legislativo 1/2010, esta deducción se aplicará a aquellas inversiones con derecho a deducción que se realicen después del 23 de febrero de 2010.

Artículo 18. Límites y requisitos formales aplicables a determinadas deducciones.

1. (154) Solo tendrán derecho a la aplicación de las deducciones establecidas en los artículos 6, 7, 8 y 10 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, no sea superior a 25.620 euros en tributación individual o a 36.200 euros en tributación conjunta.

Solo tendrán derecho a la aplicación de la deducción establecida en el artículo 4 los contribuyentes cuya base imponible, considerada en los mismos términos anteriores, no sea superior a 30.000 euros en tributación individual o a 36.200 euros en tributación conjunta.

Sin perjuicio de los límites generales establecidos en los párrafos anteriores, no se tendrá derecho a la aplicación de las deducciones contenidas en los artículos 4 y 8 cuando la suma de las bases imponibles de todos los miembros de la unidad familiar de la que el contribuyente pueda formar parte sea superior a 60.000 euros. A tales efectos, se computarán las bases imponibles en los mismos términos previstos en el primer párrafo de este apartado.

2. (155) Sólo tendrán derecho a la aplicación de la deducción establecida en el artículo 11 y 11 bis aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar, no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar.

3. (156) A efectos de la aplicación de la deducción contenida en el artículo 9, la base de la misma no podrá exceder del 10 por 100 de la base liquidable, entendiendo como tal la suma de la base liquidable general y la de ahorro del contribuyente.

4. Las deducciones contempladas en esta Sección requerirán justificación documental adecuada. Asimismo, y sin perjuicio de lo anterior:

a) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 6 deberán estar en posesión del correspondiente certificado acreditativo de la formalización del acogimiento, expedido por la Consejería competente en la materia.

b) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 7 deberán disponer de un certificado, expedido por la Consejería competente en la materia, por el que se acredite que ni el contribuyente ni la persona acogida han recibido ayudas de la Comunidad de Madrid vinculadas con el acogimiento.

c) **(157)** Los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción establecida en el artículo 8 deberán estar en posesión de una copia del resguardo del depósito de la fianza en la Agencia de Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, o bien poseer copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador.

Adicionalmente, para poder aplicar la deducción a que se refiere esta letra, los contribuyentes, como arrendatarios, deberán haber liquidado el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados derivado del arrendamiento de la vivienda, salvo que no estén obligados a presentar autoliquidación por aplicar la bonificación prevista en el artículo 30 quater de esta Ley.

d) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 11 deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.

Disposición final quinta. Deducción por nacimiento o adopción de hijos.(158)

La deducción por nacimiento o adopción de hijos, en la regulación vigente desde el 1 de enero de 2018, será aplicable a los hijos nacidos o adoptados a partir de dicha fecha.

(...)

CAPÍTULO IV

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Sección primera. Modalidad «Transmisiones Patrimoniales Onerosas»

Artículo 30 quater. Bonificaciones en la cuota íntegra aplicable a los arrendamientos de vivienda.

1. Los sujetos pasivos podrán aplicar una bonificación del 100 por ciento de la cuota derivada del arrendamiento de viviendas que no se destinen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, siempre que estén en posesión de una copia del

(154) Apartado 1 del artículo 18 modificado, con efectos 1 de enero de 2018, por la disposición final primera.Cinco de la Ley 12/2017, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2018 (BOCM 28-12-2017 - BOE 07-02-2018).

(155) Apartado 2 del artículo 18 modificado, **con efectos desde 31 de** diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Seis de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(156) Apartado 3 del artículo 18 derogado, con efectos desde 31 de diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Seis de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(157) Letra c del apartado 4 del artículo 18 **con efectos desde 31 de** diciembre de 2018 y de aplicación a los periodos impositivos que finalicen durante el año 2018, por el artículo 1.Nueve de la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de Medidas Fiscales de la Comunidad de Madrid, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre (BOCM 28-12-2018).

(158) Disposición final quinta añadida, con efectos 1 de enero de 2018, por la disposición final primera.Siete de la Ley 12/2017, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Madrid para el año 2018 (BOCM 28-12-2017 - BOE 07-02-2018).

Vivienda Social de la Comunidad de Madrid formalizado por el arrendador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y en el Decreto 181/1996, de 5 de diciembre, por el que se regula el régimen de depósito de fianzas de arrendamientos en la Comunidad de Madrid, o bien posean copia de la denuncia presentada ante dicho organismo por no haberles entregado dicho justificante el arrendador.

La bonificación contenida en este artículo sólo resultará aplicable en relación con los contratos de arrendamiento en los que la renta anual pactada sea inferior a 15.000 euros.

2. Los sujetos pasivos que apliquen la bonificación contenida en el presente artículo no estarán obligados a presentar autoliquidación por el impuesto.

REGIÓN DE MURCIA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 5 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES EN LA REGIÓN DE MURCIA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BORM 31-01-2011)

Artículo 1. Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Uno. Deducción por inversión en vivienda habitual. (159)

1. (160) De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias,se establece una deducción por inversión en vivienda habitual del 5 por 100 sobre la base de deducción, que podrán aplicar los contribuyentes con residencia habitual en la Región de Murcia cuya edad sea igual o inferior a 35 años en el momento del devengo del impuesto y cuya base imponible sea inferior a 24.107,2 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere los 1.800 euros.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda incluidos los gastos originarios que hayan corrido a cargo del contribuyente, y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses y demás gastos derivados de la misma.

3. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la vivienda habitual lo sean en viviendas de nueva construcción. A estos efectos se considerará vivienda nueva aquella cuya adquisición represente la primera transmisión de la misma con posterioridad a la declaración de obra nueva, siempre que no hayan transcurrido tres años desde ésta.

4. Se entenderá por vivienda habitual la vivienda en la que el contribuyente resida por un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo, de empleo más ventajoso u otros análogos.

(159) Se modifica el apartado uno del artículo 1, renumerando los subapartados 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9, que pasan a ser los subapartados 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 y 8. por el artículo 1.Uno de la Ley 14/2013, de 26 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública BORM 30-12-2013. Correcc. errores 10-01-2014 - BOE 25-01-2014), con efectos desde 11 de enero de 2014.

(160) Subapartado 2 del apartado Uno del artículo 1 modificado por el artículo 1.Uno de la Ley 7/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y de fomento económico en la Región de Murcia (BORM 31-12-2011 - BOE 15-02-2012), con efectos desde 1 de enero de 2012, de acuerdo con lo establecido por la disposición final quinta de la citada Ley 7/2011.

5. Se considerará como rehabilitación de vivienda las obras en la misma que cumplan cualquiera de los siguientes requisitos:

a) Que hayan sido calificadas o declaradas como actuación protegida en materia de rehabilitación de viviendas en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, o con aquellas normas de ámbito estatal o autonómico que las sustituyan.

b) Los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6. La base máxima de esta deducción vendrá constituida por el importe anual establecido como límite para la deducción de vivienda habitual contemplada en la normativa estatal, minorado en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente base de dicha deducción estatal, sin que en ningún caso la diferencia pueda ser negativa.

En todo caso, el importe de la deducción prevista en este apartado segundo del artículo 1. Uno de la presente Ley no podrá superar los 300 euros anuales.

7. Las limitaciones a la deducción cuando se hubiera disfrutado de la deducción por otras viviendas habituales anteriores, cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, así como las especialidades en caso de tributación conjunta, serán las establecidas con carácter general en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

8. (161) La presente deducción requerirá que el importe comprobado del patrimonio del sujeto pasivo, al finalizar el período de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al final del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Dos. Deducciones por donativos. (162)

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo, de acuerdo con las siguientes condiciones

a) El importe a deducir será el 30% de las cantidades donadas.

b) Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1.º) La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, así como las entidades dependientes del sector público autonómico.

2.º) Las fundaciones que persigan exclusivamente fines culturales, las asociaciones culturales y deportivas que hayan sido declaradas de utilidad pública y las federaciones deportivas, que se encuentren inscritas en los Registros respectivos de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

c) En todo caso, las cantidades donadas deberán tener como destino la protección del patrimonio cultural de la Región de Murcia o la promoción de actividades culturales y deportivas.

d) La aplicación de la deducción requerirá la emisión por parte de la entidad donataria de certificación que contenga los siguientes datos:

1.º) El número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo. La entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.

2.º) Mención expresa de que la donación se ha efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.

e) En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base de deducción autonómica se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquellas.

2. De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción en la cuota íntegra autonómica por las donaciones dinerarias puras y simples efectuadas durante el período impositivo, de acuerdo con las siguientes condiciones:

a) El importe a deducir será el 30% de las cantidades donadas.

b) En todo caso, las cantidades donadas deberán tener como destino la investigación biosanitaria a que se refiere la Ley 4/1994, de 26 de julio, de Salud de la Región de Murcia.

c) Las donaciones deberán realizarse a favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1.º) La Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, así como las entidades dependientes del sector público autonómico que ejerzan la actividad reseñada en la letra b). A estos efectos, se incluye a las universidades públicas de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

2.º) Las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los artículos 2 y 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que entre sus fines principales se encuentre alguno de los reseñados en la letra b) y se hallen inscritas en los registros correspondientes de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

(161) Subapartado 8 del apartado Uno del artículo 1 modificado por el artículo 1.Dos de la Ley 14/2013, de 26 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública BORM 30-12-2013. Correcc. errores 10-01-2014 - BOE 25-01-2014), con efectos desde 11 de enero de 2014.

(162) Apartado Dos del artículo 1 modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2017 y vigencia indefinida, por el artículo 56 de la Ley 1/2017, de 9 de enero, de Presupuestos Generales de laComunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2017 (BORM 11-01-2017 - BOE 03-03-2017).

d) La aplicación de la deducción requerirá la emisión por parte de la entidad donataria de certificación que contenga los siguientes datos:

1.º) El número de identificación fiscal del donante y de la entidad donataria, importe y fecha del donativo. La entrega del importe donado deberá realizarse necesariamente mediante transferencia bancaria, cuyos datos identificativos deberán asimismo constar en la certificación.

2.º) Mención expresa de que la donación se ha efectuado de manera irrevocable y de que la misma se ha aceptado.

e) En el caso en que por las cantidades donadas el contribuyente aplique las deducciones estatales por donativos previstas en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la base de deducción autonómica se minorará en las cantidades que constituyan la base de deducción en aquéllas.

Tres. Deducción por gastos de guardería para hijos menores de tres años.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece una deducción autonómica por gastos de guardería para hijos menores de tres años, con las siguientes condiciones:

a) Por los gastos de custodia en guarderías y centros escolares de hijos menores de tres años, los contribuyentes podrán deducir el 15 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por este concepto con un máximo de 330 € anuales, por cada hijo de esa edad, en caso de tributación individual, y 660 € anuales, por cada hijo de esa edad, en caso de tributación conjunta. Tendrán derecho a esta deducción los contribuyentes que cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que estén encuadrados dentro de la primera de las modalidades de unidad familiar del artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

2º. Que ambos cónyuges trabajen fuera del domicilio familiar.

3º. Que ambos cónyuges obtengan rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales.

4º. Que la base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 19.360 €, en declaraciones individuales, e inferior a 33.880 € en declaraciones conjuntas, siempre que la base imponible del ahorro, sea cual sea la modalidad de declaración, no supere 1.202,02 €.

b) En el caso de unidades familiares compuestas por uno solo de los padres e hijos menores, los contribuyentes podrán deducir, en concepto de gastos de custodia en guarderías y centros escolares de hijos menores de tres años, el 15 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por este concepto por un máximo de 660 € anuales, por cada hijo de esa edad, cuando cumplan los siguientes requisitos:

1º. Que el padre o la madre que tiene la custodia del hijo trabaje fuera del domicilio familiar.

2º. Que obtenga rentas procedentes del trabajo personal o de actividades empresariales o profesionales.

3º. Que la base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 19.360 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.202,02 €.

c) Las unidades familiares que tengan la consideración de familia numerosa podrán aplicar esta deducción cuando la base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 44.000 €, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.202,02 €.

Cuatro. Deducción autonómica por inversiones en dispositivos domésticos de ahorro de agua.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en la Región de Murcia una deducción en el tramo autonómico del citado Impuesto del 20% de las inversiones realizadas en dispositivos domésticos de ahorro de agua, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 6/2006, de 21 de julio, sobre incremento de las medidas de ahorro y conservación en el consumo de agua en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua que hayan corrido a cargo del contribuyente.

3. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio lo sean para la adquisición e instalación de los dispositivos domésticos de ahorro de agua en viviendas que constituyan la vivienda habitual del contribuyente, conforme a la definición que de la misma se realiza en el artículo 1.Uno, 5 de este texto refundido.

4. La base máxima anual de esta deducción se establece en la cantidad de 300 euros, sin que, en todo caso, el importe de la citada deducción pueda superar los 60 euros anuales.

5. La deducción establecida en el presente artículo requerirá el reconocimiento previo de la Administración regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine, consistiendo en todo caso en un procedimiento de un solo y simple acto que dé la máxima facilidad al contribuyente.

Cinco. Deducción por inversión en instalaciones de recursos energéticos renovables.

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establece para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con residencia habitual en la Región de Murcia una deducción en el tramo autonómico del citado Impuesto del 10% de

las inversiones realizadas en ejecución de proyectos de instalación de los recursos energéticos procedentes de las fuentes de energías renovables que se citan: solar térmica y fotovoltaica y eólica.

2. La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables que hayan corrido a cargo del contribuyente.

3. Para poder aplicar esta deducción, será requisito indispensable que las cantidades satisfechas en el ejercicio lo sean para la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables en viviendas que constituyan o vayan a constituir la vivienda habitual del contribuyente, conforme a la definición que de la misma se realiza en el articulo 1.Uno, 5 de este texto refundido.

4. También resultara de aplicación esta deducción a las inversiones realizadas en la adquisición e instalación de los recursos energéticos renovables en viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que este arrendamiento no tenga la consideración de actividad económica, según lo establecido en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

5. La base máxima anual de esta deducción se establece en la cantidad de 10.000 euros, sin que, en todo caso, el importe de la citada deducción pueda superar los 1.000 euros anuales.

6. La deducción establecida en este apartado Cinco requerirá el reconocimiento previo de la Administración regional sobre su procedencia en la forma que reglamentariamente se determine.

7. La deducción establecida en este apartado Cinco requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente, al finalizar el periodo de la imposición, exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo, al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, de acuerdo con los requisitos establecidos con carácter general por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Seis. Deducción por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación. (163)

1. Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite de 4.000 euros, el 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones o participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en sociedades anónimas, limitadas, anónimas laborales, limitadas laborales o cooperativas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) La participación del contribuyente, computada junto con las del cónyuge o personas unidas por razón de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior al 40% del capital social de la sociedad objeto de la inversión o de sus derechos de voto en ningún momento y durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

b) La entidad en la que hay que materializar la inversión debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Debe tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia y mantenerlo durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

2. Debe desempeñar una actividad económica durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación. A tal efecto, no debe tener por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Debe contar, como mínimo y desde el primer ejercicio fiscal, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa, dadas de alta en el régimen general de la Seguridad Social, durante los tres años siguientes a la constitución o ampliación.

4. En caso de que la inversión se realizase mediante una ampliación de capital, la sociedad mercantil debió haber sido constituida en los tres años anteriores a la fecha de esta ampliación, y que además, durante los veinticuatro meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades en el que hubiese realizado la ampliación, su plantilla media se hubiese incrementado, al menos en dos personas, con respecto a la plantilla media de los doce meses anteriores, y que dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros veinticuatro meses.

Para el cálculo de la plantilla media total de la empresa y de su incremento se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

c) El contribuyente puede formar parte del consejo de administración de la sociedad en la que materializó la inversión, pero en ningún caso puede llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección durante un plazo de diez años. Tampoco puede mantener una relación laboral con la entidad objeto de la inversión durante ese mismo plazo.

d) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

e) Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de tres años, siguientes a la constitución o ampliación.

f) La aplicación de la deducción requerirá la comunicación previa a la Administración regional en la forma que reglamentariamente se determine.

2. El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la

(163) Apartado Seis del artículo 1 añadido, con efectos de 11 de julio de 2013, por la disposición final primera de la Ley 5/2013, de 8 de julio, de apoyo a los emprendedores y a la competitividad e internacionalización de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) de la Región de Murcia (BORM 10-07-2013 - BOE 15-08-2013).

deducción autonómica por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil.

Siete. Deducción por inversión en acciones de entidades que cotizan en el segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil. (164)

1. Los contribuyentes podrán deducir en la cuota íntegra autonómica, y con un límite de 10.000 euros, el 20% de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones como consecuencia de acuerdos de ampliación de capital suscritos por medio del segmento de empresas en expansión del mercado alternativo bursátil, aprobado por acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de diciembre de 2005.

2. Para poder aplicar la deducción a la que se refiere el apartado 1 deben cumplirse los siguientes requisitos:

a) La participación conseguida por el contribuyente en la sociedad objeto de la inversión no puede ser superior al 10% de su capital social.

b) Las acciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período de dos años, como mínimo.

c) La sociedad objeto de la inversión debe tener el domicilio social y fiscal en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, y no debe tener como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.Ocho. Dos. a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

d) Los requisitos indicados en las letras a) y c) anteriores deberán cumplirse durante todo el plazo de mantenimiento indicado en la letra b), contado desde la fecha de adquisición de la participación.

e) Las operaciones en las que sea aplicable la deducción deben formalizarse en escritura pública, en la que se debe especificar la identidad de los inversores y el importe de la inversión respectiva.

f) La aplicación de la deducción requerirá la comunicación previa a la Administración regional en la forma que reglamentariamente se determine.

3. El incumplimiento de los requisitos anteriores conlleva la pérdida del beneficio fiscal, de conformidad con la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4. La deducción contenida en este apartado resultará incompatible, para las mismas inversiones, con la deducción autonómica por inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.

Ocho. Deducción por gastos en la adquisición de material escolar y libros de texto (165)

1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción autonómica por la adquisición de material escolar y libros de texto derivados de la escolarización de sus descendientes en el segundo ciclo de educación infantil, educación primaria y educación secundaria obligatoria.

2. (166) El importe de la deducción será de 120 euros por cada descendiente.

3. (167) Tendrán derecho a esta deducción quienes cumplan los siguientes requisitos:

a) En el supuesto de contribuyentes que no formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa:

1.º) En caso de declaración individual, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 20.000 euros.

2.º) En caso de declaración conjunta, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 40.000 euros.

b) En el supuesto de contribuyentes que formen parte de una unidad familiar que tenga la condición legal de familia numerosa:

1.º) En caso de declaración individual, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 33.000 euros.

2.º) En caso de declaración conjunta, aquellos en que la cantidad resultante de la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no supere los 53.000 euros.

4. La deducción corresponderá al ascendiente que haya satisfecho las cantidades destinadas a la adquisición de los libros de texto y del material escolar. Cuando exista más de un contribuyente con derecho a la aplicación del beneficio fiscal, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos.

5. Para la aplicación de la presente deducción, sólo se tendrán en cuenta aquellos descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

6. El importe de la deducción deberá minorarse, por cada descendiente, en la cantidad correspondiente a las becas y ayudas obtenidas en el período impositivo procedentes de la Comunidad Autónoma de la Región

(164) Apartado Siete del artículo 1 añadido, con efectos de 11 de julio de 2013, por la disposición final primera de la Ley 5/2013, de 8 de julio, de apoyo a los emprendedores y a la competitividad e internacionalización de las pequeñas y medianas empresas (PYMES) de la Región de Murcia (BORM 10-07-2013 - BOE 15-08-2013).

(165) Apartado ocho añadido, con efectos 1 de enero de 2016, por el artículo 56 de la Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016 (BORM 06-02-2016 - BOE 14-04-2016).

(166) Punto 2 del apartado ocho del artículo 1 modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 56.Uno de la Ley 7/2017, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2018 (BORM 27-12-2017 - BOE 22-02-2018).

(167) Punto 3 del apartado ocho del artículo 1 modificado, con efectos desde el 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, por el artículo 56.Uno de la Ley 7/2017, de 21 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2018 (BORM 27-12-2017 - BOE 22-02-2018).

de Murcia o de cualquier otra Administración Pública, que cubra la totalidad o parte de los gastos por adquisición de material escolar o libros de texto.

Artículo 2. Tarifa autonómica. Escala autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (168)

De acuerdo con lo previsto en el artículo 46.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y el artículo 74 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio, se aprueba, la escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general, de conformidad con lo establecido en la normativa estatal reguladora del impuesto, que será la siguiente:

Base liquidable - Hasta euros	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable - Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	7.750,00	12,50
20.200,00	2.213,75	13.800,00	15,50
34.000,00	4.352,75	26.000,00	19,50
60.000,00	9.422,75	En adelante	23,50

(...)

Disposición Transitoria Única. Deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (169)

1. Los contribuyentes que aplicaron las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, establecidas para el ejercicio 1998 por la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, Presupuestarias y Administrativas, para el ejercicio 1999 por la Ley 11/1998, de 28 de diciembre, de Medidas Financieras, Administrativas y de Función Pública Regional, y para el ejercicio 2000 por la Ley 9/1999, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias y de Modificación de diversas leyes regionales en materia de tasas, puertos, educación, juego y apuestas y construcción y explotación de infraestructuras, podrán aplicar una deducción del 2% de las cantidades satisfechas en el ejercicio por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir vivienda habitual del contribuyente, en el territorio de la Región de Murcia, siempre que, en el primer caso, se trate de viviendas de nueva construcción. Esta deducción será del 3% en el caso de contribuyentes cuya base imponible general menos el mínimo personal y familiar sea inferior a 24.200 euros, siempre que la base imponible del ahorro no supere 1.800 euros. En ambos casos deberán concurrir el resto de requisitos regulados en el artículo 1, uno, de la citada Ley 9/1999, de 27 de diciembre.

2. (170) Los contribuyentes que en ejercicios anteriores, de acuerdo con la normativa vigente en la fecha de devengo que se relaciona en el punto 3, se aplicaron las deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por inversión en vivienda habitual para jóvenes con residencia en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, podrán aplicar la deducción establecida en el artículo 1.uno del texto refundido de las Disposiciones Legales vigentes en la Región de Murcia en materia de Tributos Cedidos aprobado mediante Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto en el ejercicio en que se pretenda aplicar

3. La normativa a que se refiere el punto 2 anterior es la siguiente:

a) Para el año 2001, la Ley 7/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias y en materia de Juego, Apuestas y Función Publica.

b) Para el año 2002, la Ley 7/2001, de 20 diciembre, de Medidas Fiscales en Materia de Tributos Cedidos y Tasas.

c) Para el año 2003, la Ley 15/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tasas Regionales.

d) Para el año 2005, la Ley 8/2004, de 28 de diciembre, de medidas administrativas, tributarias, de tasas y de Función Pública.

e) Para el año 2006, la Ley 9/2005, de 29 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios año 2006.

f) Para el año 2007, la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para el año 2007.

g) Para los años 2008 y 2009, la Ley 11/2007, de 27 de diciembre, de Medidas Tributarias en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios, año 2008.

h) Para el año 2010, la Ley 13/2009, de 23 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos, tributos propios y medidas administrativas.

i) Para el año 2011, la Ley 4/2010, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2011.

4. La aplicación del tramo autonómico de la deducción por inversión en vivienda habitual para los contribuyentes que hubiesen invertido en ésta con anterioridad a 1 de enero de 2013, se realizará en los términos y condiciones que establezca la normativa estatal reguladora del régimen transitorio aplicable a la citada deducción.

(168) Artículo 2 modificado, con efectos de 1 de enero de 2016, **por el artículo 56 de la Ley 1/2016, de 5 de febrero, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2016 (BORM 06-02-2016 - BOE 14-04-2016).**

(169) Disposición transitoria única modificada, con efectos de 1 de enero de 2013, lpor la disposición final de la Ley 14/2012, de 27 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de reordenación del sector público regional (BORM 31-12-2012. Correcc. errores 28-01-2013 - BOE 21-02-2013).

(170) Apartado 2 de la disposición transitoria única modificada por el artículo 1.Seis de la Ley 14/2013, de 26 de diciembre, de medidas tributarias, administrativas y de función pública (BORM 30-12-2013. Correcc. errores 10-01-2014 - BOE 25-01-2014), con efectos desde 11 de enero de 2014.

LA RIOJA

LEY 10/2017, DE 27 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE CONSOLIDAN LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA EN MATERIA DE IMPUESTOS PROPIOS Y TRIBUTOS CEDIDOS

(BOR 30-10-2017 - BOE 28-11-2017))

Artículo 31. Escala autonómica.

1. (171) Conforme a lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, la escala autonómica en el impuesto sobre la renta de las personas físicas será la siguiente:

Base liquidable hasta	Cuota íntegra	Resto base liquidable hasta	Tipo de porcentaje aplicable
0,00	0,00	12.450,00	9,50%
12.450,00	1.182,75	7.750,00	11,60%
20.200,00	2.081,75	15.000,00	14,60%
35.200,00	4.271,75	14.800,00	18,80%
50.000,00	7.054,15	10.000,00	19,50%
60.000,00	9.004,15	60.000,00	23,50%
120.000,00	23.104,15	En adelante	25,50%

2. Se entenderá por tipo medio de gravamen general autonómico el previsto en el artículo 74.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Artículo 31 bis. Modificación del mínimo por descendientes discapacitados. (172)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 46.1.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se incrementa en un 10 % el mínimo por discapacidad de descendientes establecido en el artículo 60.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Así, el mínimo por discapacidad de descendientes será de 3.300 euros anuales. Dicho importe será de 9.900 euros anuales cuando se acredite un grado de discapacidad igual o superior al 65 %.

No se modifica la cuantía del concepto "gastos de asistencia" regulado en el párrafo segundo del mencionado artículo 60.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para tener derecho a este incremento deberán cumplirse los requisitos establecidos en los artículos 60 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y acreditarse el grado de discapacidad.

Artículo 32. Deducciones autonómicas sobre la cuota íntegra autonómica. (173)

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 46.1.c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se establecen las siguientes deducciones a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas:

1. Deducción por nacimiento y adopción de hijos:

Por cada hijo nacido o adoptado en el periodo impositivo, que conviva con el contribuyente en la fecha de devengo del impuesto: 120 euros, cuando se trate del primero; 150 euros, cuando se trate del segundo; y 180 euros, cuando se trate del tercero y sucesivos.

Cuando los hijos nacidos o adoptados en el periodo impositivo convivan con ambos progenitores o adoptantes, el importe de la deducción se practicará por mitad en la declaración de cada uno de los progenitores o adoptantes, salvo que estos tributen presentando una única declaración conjunta, en cuyo caso se aplicará en la misma la totalidad del importe que corresponda por esta deducción.

En el caso de que el número de hijos de cada progenitor dé lugar a la aplicación de un importe diferente, ambos se aplicarán la deducción que corresponda en función del número de hijos preexistente. Si dándose esta circunstancia la declaración fuere conjunta, la deducción será la suma de lo que a cada uno correspondería si la declaración fuera individual, según lo dispuesto en el párrafo anterior.

En caso de nacimientos o adopciones múltiples, la deducción que corresponde a cada hijo se incrementará en 60 euros.

2. Deducción por la adquisición, construcción o rehabilitación de vivienda habitual en pequeños municipios dentro del periodo impositivo.

Los contribuyentes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja que adquieran, rehabiliten o inicien la construcción de su vivienda habitual dentro del periodo impositivo en los pequeños municipios que se detallan en el anexo I de esta ley, podrán deducir el 5% de las cantidades satisfechas para ello en el ejercicio con el límite máximo de 452 euros por declaración. La base máxima de esta deducción será de 9.040 euros.

Para que dicha vivienda tenga el carácter de habitual deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 68.1.3.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre,

(171) Apartado 1 del artículo 31 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Uno de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(172) Artículo 31 bis añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(173) Apartado 2 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

del Impuesto sobre la Renta, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012; y en el artículo 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero, y, en particular, en lo referente al concepto de vivienda habitual, plazo de ocupación y requisitos de permanencia en la misma, entre otros.

Los conceptos de adquisición, construcción y rehabilitación de vivienda habitual serán los definidos en el artículo 55 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

La aplicación de la deducción por inversión en vivienda, cualquiera que sea el contribuyente beneficiario de la medida, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de las inversiones realizadas, sin computar los intereses y demás gastos de financiación.

A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el periodo impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente ni tampoco el incremento patrimonial obtenido por hechos imponibles sujetos al impuesto de sucesiones y donaciones.

La deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años será incompatible con las previstas en los apartados a) y b) de la disposición transitoria 1.ª de la Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de la Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos, para aquellos jóvenes que hubieran adquirido o rehabilitado su vivienda antes del día 1 de enero de 2013, los cuales seguirán aplicándose las previstas en la disposición transitoria 1ª a) y b) antes mencionadas.

En ningún caso deberán estar vinculados a una actividad económica los contratos y la vivienda mencionados en las deducciones de gastos por acceso a Internet, suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados.

3. Deducción del 30% de los gastos en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años, aplicable a contribuyentes que fijen su residencia habitual en pequeños municipios de La Rioja, dentro del periodo impositivo, con el límite máximo de 600 euros por menor.(174)

Los contribuyentes que dentro del periodo impositivo fijen su residencia habitual en uno de los pequeños municipios de La Rioja detallados en el anexo I a esta ley, y mantengan su residencia en el mismo a fecha de devengo del impuesto, podrán deducir un 30% de las cantidades abonadas en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años, con el límite máximo de 600 euros por menor. En caso de declaraciones individuales, el importe se prorrateará por partes iguales entre los progenitores con derecho a su aplicación.

Para tener derecho a esta deducción, el o los progenitores deberán ejercer una actividad laboral, por cuenta propia o ajena, fuera del domicilio familiar, al menos durante el periodo en el que el menor se encuentre escolarizado o contratado el personal destinado a su cuidado. Además de ello, a fecha de devengo del impuesto deberán convivir con el menor y tener derecho al mínimo por descendientes.

El menor deberá estar matriculado en una escuela o centro infantil de La Rioja, al menos la mitad de la jornada establecida, o bien deberá acreditarse la existencia de una persona con contrato laboral y alta en la Seguridad Social en el epígrafe correspondiente a "Empleados del hogar-Cuidador de familias" o similar para el cuidado de los menores.

Solo podrán aplicarse esta deducción los contribuyentes cuya base liquidable general, sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro, sometida a tributación según el artículo 56, no supere los 1.800 euros.

4. Deducción de 300 euros por cada menor que haya convivido o conviva con el contribuyente dentro del periodo impositivo, en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente, o guarda con fines de adopción, formalizado por el órgano judicial o administrativo competente en materia de menores de esta Comunidad Autónoma de La Rioja. (175)

Los contribuyentes con residencia en la Comunidad Autónoma de La Rioja que tengan en su domicilio un menor en régimen de acogimiento familiar de urgencia, temporal o permanente, o guarda con fines de adopción, formalizado por el órgano judicial o administrativo competente de la Comunidad Autónoma de La Rioja, podrán deducir la cantidad de 300 euros por cada uno de dichos menores. Si se optase por declaraciones individuales, cada uno de los contribuyentes con derecho a la deducción se aplicará el 50% de la misma.

Para tener derecho a esta deducción, los contribuyentes deberán convivir con el menor 183 o más días durante el periodo impositivo. Si el tiempo de convivencia durante el periodo impositivo fuese inferior a 183 días y superior a 90 días, la deducción será de 150 euros por cada menor acogido.

Podrá aplicarse la deducción el contribuyente que haya acogido durante el ejercicio a distintos menores, sin que la estancia de ninguno de ellos supere los 90 días, pero que la suma de los periodos de los distintos acogimientos sí supere, al menos, dicho plazo.

(174) Apartado 3 del artículo 32 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(175) Apartado 4 del artículo 32 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

No procederá la deducción por acogimiento familiar cuando se hubiese producido la adopción del menor durante el periodo impositivo.

5. Deducción de 100 euros mensuales por cada hijo de 0 a 3 años para aquellos contribuyentes que tengan su residencia habitual o trasladen la misma a pequeños municipios en el ejercicio 2018, y siempre que dicha residencia se mantenga durante un plazo de al menos 3 años consecutivos. (176)

Los contribuyentes que dentro del periodo impositivo fijen su residencia habitual en uno de los pequeños municipios de La Rioja detallados en el anexo I a esta ley, y mantengan su residencia en el mismo a fecha de devengo del impuesto, podrán deducir un 30% de las cantidades abonadas en escuelas infantiles, centros infantiles o personal contratado para el cuidado de hijos de 0 a 3 años, con el límite máximo de 600 euros por menor. En caso de declaraciones individuales, el importe de las cantidades abonadas y el límite máximo a deducir se prorratearán por partes iguales entre los progenitores con derecho a su aplicación.

Para tener derecho a esta deducción, el o los progenitores deberán residir o trasladar su residencia en 2018 a estos municipios y mantener la misma durante un plazo continuado de, al menos, 3 años contados desde el mes en que se inicie el derecho a la deducción. No se perderá el derecho a la deducción cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de residencia, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

La deducción será de 100 euros al mes por cada hijo de 0 a 3 años, siempre que el contribuyente tuviera derecho al mínimo por descendientes regulado en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Para aplicar la presente deducción, el último día de cada mes deberán concurrir estas dos circunstancias: residir en uno de los municipios mencionados y tener un hijo de 0 a 3 años con derecho a mínimo por descendientes.

El incumplimiento de los requisitos mencionados y la no permanencia en el municipio de residencia durante el plazo establecido, excepto en los supuestos fijados en el segundo párrafo de este apartado 5, obligará al contribuyente a devolver las deducciones indebidamente practicadas más los correspondientes intereses de demora, mediante regularización en la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas del año en que se produzca el incumplimiento.

6. Deducción de hasta 600 euros anuales por cada hijo de 0 a 3 años escolarizado en escuelas o centros infantiles de cualquier municipio de La Rioja.(177)

Los contribuyentes con residencia habitual en La Rioja podrán deducir un importe de hasta 600 euros anuales, en función de su base liquidable general, por los gastos de escolarización de cada hijo de 0 a 3 años matriculado durante un periodo mínimo de seis meses en una escuela o centro infantil de cualquier municipio de La Rioja. Para ello, a fecha de devengo del impuesto, deberán convivir con el menor y tener derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La cuantía máxima de esta deducción dependerá de la base liquidable general del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sometida a los tipos de la escala autonómica aprobada en el artículo 31.1 de esta ley, de cada declaración, ya sea esta conjunta o individual.

Los importes máximos serán los siguientes:

600 euros si la base liquidable general sometida a gravamen no supera 12.450 euros (1er tramo de la escala autonómica).

550 euros si la base liquidable general sometida a gravamen es superior a 12.450 euros y no supera 20.200 euros (2.º tramo de la escala autonómica).

500 euros si la base liquidable general sometida a gravamen es superior a 20.200 euros y no supera 35.200 euros (3er tramo de la escala autonómica).

400 euros si la base liquidable general sometida a gravamen es superior a 35.200 euros y no supera 50.000 euros (4.º tramo de la escala autonómica).

250 euros si la base liquidable general sometida a gravamen es superior a 50.000 euros y no supera 60.000 euros (5.º tramo de la escala autonómica).

100 euros si la base liquidable general sometida a gravamen es superior a 60.000 euros y no supera 120.000 euros (6.º tramo de la escala autonómica).

En el caso de progenitores con derechos a deducción por el mismo descendiente y que presenten declaraciones individuales, el importe máximo deducible por contribuyente será el 50 % de los indicados en el párrafo anterior, calculado en función de la base liquidable general de cada uno de ellos.

Ahora bien, si la base liquidable del ahorro, sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, supera los 1.800 euros, el límite a aplicar por esta deducción será el del tramo inmediatamente inferior en cuantía, con un mínimo de 100 euros.

7. Deducción por adquisición de vehículos eléctricos nuevos. (178)

1. Las adquisiciones de vehículos eléctricos nuevos darán derecho a practicar una deducción del 15 % del importe de aquellas, siempre que pertenezcan a alguna de las siguientes categorías definidas en la Directiva 2007/46/CE del Parlamento y del Consejo, de 5 de abril

(176) Apartado 5 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(177) Apartado 6 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(178) Apartado 7 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

de 2007, y en el Reglamento (UE) 168/2013 del Parlamento y del Consejo, de 15 de enero de 2013:

a) Turismos M1: Vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de personas y su equipaje, que tengan, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

b) Furgonetas o camiones ligeros N1: Vehículos de motor concebidos y fabricados principalmente para el transporte de mercancías cuya masa máxima no sea superior a 3,5 toneladas.

c) Ciclomotores L1e: Vehículos de dos ruedas con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y potencia continua nominal no superior a 4 kW.

d) Triciclos L2e: Vehículos de tres ruedas con una velocidad máxima por construcción no superior a 45 km/h y potencia continua nominal no superior a 4 kW.

e) Cuadriciclos ligeros L6e: Cuadriciclos ligeros cuya masa en vacío sea inferior o igual a 350 kg, no incluida la masa de las baterías, cuya velocidad máxima por construcción sea inferior o igual a 45 km/h, y potencia máxima inferior o igual a 4 kW.

f) Cuadriciclos pesados L7e: Cuadriciclos cuya masa en vacío sea inferior o igual a 400 kg (550 kg para vehículos destinados al transporte de mercancías), no incluida la masa de las baterías, y potencia máxima inferior o igual a 15 kW.

g) Motocicletas L3e: Vehículos de dos ruedas sin sidecar con un motor de cilindrada superior a 50 cm^3 y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

h) Categoría L5e: Vehículos de tres ruedas simétricas con un motor de cilindrada superior a 50 cm^3 y/o con una velocidad máxima por construcción superior a 45 km/h.

i) Bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.

2. Para aplicar la deducción, los vehículos relacionados en el apartado anterior deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) Vehículos no afectos a actividades profesionales o empresariales del adquiriente.

b) Vehículos pertenecientes a las categorías M y N:

1.º Vehículos propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos homologados como GLP/Autogas, Gas Natural Comprimido (GNC), Gas Natural Licuado (GNL) o bifuel gasolina-gas.

2.º Eléctricos puros (BEV).

3.º Eléctricos de autonomía extendida (REEV), propulsados totalmente mediante motores eléctricos.

c) Vehículos pertenecientes a la categoría L y bicicletas eléctricas: estar propulsados exclusivamente por motores eléctricos, y estar homologados como vehículos eléctricos.

d) Vehículos cuyo importe de adquisición no supere los 50.000 euros.

Además:

a) Las motocicletas eléctricas (categorías L3e y L5e) deberán tener baterías de litio con una potencia igual o superior a 3 kW/h y una autonomía mínima en modo eléctrico de 70 km.

b) Las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico deberán tener baterías de litio y cumplir con las prescripciones de las normas armonizadas que resulten de aplicación y en particular la Norma UNE-EN 15194:2009.

3. La base de la deducción no podrá superar los siguientes límites:

a) Para los vehículos pertenecientes a las categorías M1y N1: 50.000 euros.

b) Para los vehículos pertenecientes a las categorías L1e y L2e: 5.000 euros.

c) Para los vehículos pertenecientes a las categorías L3e y L5e: 10.000 euros.

d) Para los vehículos pertenecientes a las categorías L6e y L7e: 15.000 euros.

e) Para las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico: 1.500 euros.

8. Deducción por arrendamiento de vivienda a jóvenes a través de la bolsa de alquiler del Gobierno de La Rioja. (179)

Los contribuyentes que sean propietarios de viviendas y suscriban en el ejercicio uno o varios contratos de arrendamiento de vivienda, a través de la bolsa de vivienda en alquiler del Gobierno de La Rioja, con contribuyentes que ostenten la condición de joven riojano podrán deducir la cantidad de 100 euros por cada una de las viviendas arrendadas.

A los efectos de la aplicación de la presente deducción, bastará con que uno de los arrendatarios firmantes del contrato tenga la condición de joven riojano, entendiéndose por tal los contribuyentes que no hayan cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo.

9. Deducción de gastos por acceso a Internet para los jóvenes emancipados. Los jóvenes que suscriban durante el ejercicio un contrato de acceso a Internet para su vivienda habitual podrán practicar una deducción del 30 % del importe de los gastos anuales facturados y pagados por las empresas suministradoras. (180)

La deducción se ampliará hasta el 40 % para aquellos contribuyentes que ostenten la condición de mujer, personas solas con menores a cargo, o tengan su residencia habitual en un municipio de los relacionados en el anexo I de la ley de normas tributarias de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

Además, se deberán cumplir los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá disponer de la vivienda habitual en régimen de propiedad o arrendamiento.

b) El contrato deberá suscribirse con una antelación mínima de 6 meses a la fecha de devengo del impuesto y deberá mantenerse, al menos, hasta dicha fecha.

(179) Apartado 8 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(180) Apartado 9 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

c) El contrato deberá constar a nombre del contribuyente con derecho a deducción.

En el caso de que convivan en la misma vivienda habitual más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma será prorrateada entre todos ellos.

A los efectos de la aplicación de la presente deducción, tendrá la consideración de joven aquel contribuyente que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo.

Asimismo, se considerará vivienda habitual la regulada en el párrafo tercero y cuarto del apartado 2 del artículo 32 de la presente ley.

Esta deducción podrá aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

10. Deducción de gastos por suministro de luz y gas de uso doméstico para los jóvenes emancipados. (181)

Los jóvenes que suscriban durante el ejercicio un contrato de suministro eléctrico o de gas para su vivienda habitual, podrán practicar una deducción del 15% del importe de los gastos anuales facturados y pagados por las empresas suministradoras.

La deducción se ampliará al 20 % para aquellos contribuyentes que ostenten la condición de mujer o tengan su residencia habitual en un municipio de los relacionados en el anexo I de la ley de normas tributarias de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

La deducción se ampliará al 25% para personas solas con menores a cargo.

Además, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

a) El contribuyente deberá disponer de la vivienda habitual en régimen de propiedad o arrendamiento.

b) El o los contratos deberán suscribirse con una antelación mínima de 6 meses a la fecha de devengo del impuesto y deberán mantenerse, al menos, hasta dicha fecha.

c) El o los contratos deberán constar a nombre del contribuyente con derecho a deducción.

En el caso de que convivan en la misma vivienda habitual más de un contribuyente con derecho a la deducción, la misma será prorrateada entre todos ellos.

A los efectos de la aplicación de la presente deducción, tendrá la consideración de joven aquel contribuyente que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo.

Asimismo, se considerará vivienda habitual la regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 32.2 de la presente ley.

Esta deducción podrá aplicarse una única vez por vivienda y por contribuyente, independientemente del régimen de ocupación de la citada vivienda.

11. Deducción por inversión en vivienda habitual de jóvenes menores de 36 años. (182)

1.º Los contribuyentes menores de 36 años a fecha de devengo del impuesto se podrán deducir el 15 % de las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente.

La base máxima de esta deducción será de 9.000 euros anuales y estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, el coste de los instrumentos de cobertura del riesgo de tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios regulados en el artículo decimonoveno de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica, y demás gastos derivados de la misma. En caso de aplicación de los citados instrumentos de cobertura, los intereses satisfechos por el contribuyente se minorarán en las cantidades obtenidas por la aplicación del citado instrumento.

A estos efectos, la rehabilitación deberá cumplir las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

2.º Cuando se adquiera una vivienda habitual habiendo disfrutado de la deducción por adquisición de otras viviendas habituales anteriores, no se podrá practicar deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva en tanto las cantidades invertidas en la misma no superen las invertidas en las anteriores, en la medida en que hubiesen sido objeto de deducción.

Cuando la enajenación de una vivienda habitual hubiera generado una ganancia patrimonial exenta por reinversión, la base de deducción por la adquisición o rehabilitación de la nueva se minorará en el importe de la ganancia patrimonial a la que se aplique la exención por reinversión. En este caso, no se podrá practicar deducción por la adquisición de la nueva mientras las cantidades invertidas en la misma no superen tanto el precio de la anterior, en la medida en que haya sido objeto de deducción, como la ganancia patrimonial exenta por reinversión.

3.º Se entenderá por vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

Disposición transitoria primera. Deducciones autonómicas a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que se mantienen para quienes las hubieran consolidado.

a) Deducción por las cantidades invertidas durante el ejercicio en obras de rehabilitación de vivienda habitual en La Rioja.

Siempre que se cumplan los requisitos para tener derecho a la deducción estatal por obras de rehabilitación en vivienda habitual establecidos en la disposición transitoria decimoctava.4 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los

(181) Apartado 10 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

(182) Apartado 11 del artículo 32 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Dos de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

1º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducir el 5% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

2º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base liquidable general, sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro, sometida a tributación según el artículo 56, no supere los 1.800 euros, podrán aplicar un porcentaje de deducción del 7% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

3º El resto de contribuyentes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducirse el 2% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la rehabilitación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

4º Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes mencionados en los puntos anteriores que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad al 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación de la vivienda habitual, siempre que las mismas estén terminadas antes del 1 de enero de 2017. En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por rehabilitación en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, relativo a los límites de la aplicación de la deducción por adquisición o rehabilitación de otras viviendas habituales anteriores y por la generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión, que impiden la práctica de la deducción por rehabilitación de la nueva en tanto no se superen determinados importes detallados en dicho artículo.

b) Deducción para los jóvenes con residencia habitual en la Comunidad Autónoma de La Rioja por las cantidades invertidas en el ejercicio en la adquisición o construcción de vivienda habitual en La Rioja.

Siempre que se cumplan los requisitos para tener derecho a la deducción estatal por inversión en adquisición o construcción de vivienda habitual establecidos en la disposición transitoria decimoctava.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

1º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducir el 3% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

2º Los jóvenes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja, cuya base liquidable general, sometida a tributación según el artículo 56 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, no exceda de 18.030 euros en tributación individual o de 30.050 euros en tributación conjunta, siempre que la base liquidable del ahorro, sometida a tributación según el artículo 56, no supere los 1.800 euros, podrán aplicar un porcentaje de deducción del 5% de las cantidades satisfechas en el ejercicio en la adquisición de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual.

3º Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes mencionados en los puntos anteriores que hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma. En este último supuesto, salvo las ampliaciones excepcionales contempladas en la normativa del impuesto en vigor a 31 de diciembre de 2012, las obras deberán finalizar antes del plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, conforme al régimen de deducción aplicable en caso de construcción de vivienda habitual. En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, relativo a los límites de la aplicación de la deducción por adquisición o rehabilitación de otras viviendas habituales anteriores y por la generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión, que impiden la práctica de la deducción por adquisición de la nueva en tanto no se superen los importes detallados en dicho artículo.

c) Deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural, siempre que la adquisición sea anterior al 1 de enero de 2013 o se hayan satisfecho cantidades para la rehabilitación de la misma con anterioridad a dicha fecha.

Los contribuyentes con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja que adquieran o rehabiliten una vivienda que constituya su segunda residencia en cualquiera de los municipios que se relacionan en el anexo II de la presente ley, y siempre que dicho municipio sea diferente al de su vivienda habitual, podrán deducir el 8% de las cantidades invertidas durante el ejercicio para tal fin, con el límite anual de 450,76 euros. De esta deducción solo podrá beneficiarse una única vivienda distinta de la habitual por contribuyente.

Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes que hubieran adquirido segunda vivienda en el medio rural antes del 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades para las obras de rehabilitación de la misma con anterioridad a dicha fecha, siempre que las mismas estén terminadas antes del 1 de enero de 2017.

d) Deducción por las cantidades invertidas durante el ejercicio en obras de adecuación de vivienda habitual en La Rioja para personas con discapacidad.

Siempre que se cumplan los requisitos para tener derecho a la deducción estatal de la disposición transitoria decimoctava, apartados 1.c) y 2, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio:

1º Las personas con discapacidad con residencia habitual, a efectos fiscales, en la Comunidad Autónoma de La Rioja podrán deducir el 15% de las cantidades satisfechas en obras de adecuación de aquella vivienda que, radicando en la Comunidad Autónoma de La Rioja, constituya o vaya a constituir su residencia habitual. Se consideran obras de adecuación las definidas en el artículo 68.1.4.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

2º Solo tendrán derecho a la presente deducción los contribuyentes mencionados en los puntos anteriores que hubieran adquirido su vivienda habitual antes del 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma. En este último supuesto, salvo las ampliaciones excepcionales contempladas en la normativa del impuesto en vigor a 31 de diciembre de 2012, las obras deberán finalizar antes del plazo de cuatro años desde el inicio de la inversión, conforme al régimen de deducción aplicable en caso de construcción de vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en un periodo impositivo devengado antes del 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, relativo a los límites de la aplicación de la deducción por adquisición o rehabilitación de otras viviendas habituales anteriores y por la generación de una ganancia patrimonial exenta por reinversión, que impiden la práctica de la deducción por adquisición de la nueva en tanto no se superen los importes detallados en dicho artículo.

3.º **(183)** Las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas mediante el correspondiente informe técnico emitido por órgano competente en la materia como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que faciliten el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad.

Disposición transitoria segunda. Requisitos de aplicación de las deducciones autonómicas a aplicar sobre la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, reguladas en la disposición transitoria primera.

1. Para tener derecho a las deducciones autonómicas regulada en las letras a), b) y c) de la disposición transitoria primera, se exigirá el cumplimiento de todos los requisitos que establecía la normativa estatal reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, para los conceptos de vivienda habitual, adquisición y rehabilitación de la misma; y elementos que integran la base de la deducción aplicable, así como sobre comprobación de la situación patrimonial del contribuyente al finalizar el periodo de la imposición. En todo caso, los criterios establecidos en la disposición transitoria decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, sobre deducción por inversión en vivienda habitual serán de obligado cumplimiento.

2. La base máxima anual de las deducciones autonómicas para adquisición de vivienda y de segunda vivienda en el medio rural, reguladas en las letras b) y c) de la disposición transitoria primera, vendrá constituida por el importe resultante de minorar la cantidad de 9.040 euros en aquellas cantidades que constituyan para el contribuyente la base de la deducción por inversión en vivienda habitual contemplada en la disposición transitoria decimoctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. A estos efectos, en la consideración de la base de la deducción no se tendrá en cuenta lo que corresponda, en su caso, por las obras e instalaciones de adecuación efectuadas por las personas con discapacidad a que se refiere la normativa estatal reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

3. La base máxima anual conjunta de las deducciones por rehabilitación de vivienda habitual y por obras de adecuación de vivienda habitual para personas con discapacidad, reguladas en las letras a) y d) de la disposición transitoria primera, se establece en 9.040 euros.

4. A los efectos de la aplicación de las deducciones previstas en la disposición transitoria primera, tendrá la consideración de 'joven' aquel contribuyente que no haya cumplido los 36 años de edad a la finalización del periodo impositivo. Asimismo, para tener la condición de 'persona con discapacidad' deberán cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 72.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

(183) Apartado 3º a la letra d) del artículo 32.10 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Diecinueve de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018).

ANEXO I

Relación de pequeños municipios de La Rioja a los efectos de las deducciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 32 de esta ley

Ábalos
Alcanadre
Almarza de Cameros
Arenzana de Abajo
Arrúbal
Badarán
Berceo
Bezares
Briñas
Camprovín
Cañas
Castroviejo
Cihuri
Cordovín
Corporales
Enciso
Fonzaleche
Gallinero de Cameros
Grávalos
Hervías
Hornillos de Cameros
Igea
Lagunilla del Jubera
Leza de Río Leza
Mansilla de la Sierra
Medrano
Muro en Cameros
Nestares
Ocón
Ortigosa de Cameros
Pinillos
Rabanera
Robres del Castillo
San Millán de la Cogo-lla
San Torcuato
Santa Eulalia Bajera
Sojuela
Soto en Cameros
Tobía
Torrecilla en Cameros
Treviana
Uruñuela
Ventosa
Villalba de Rioja
Villar de Arnedo (El)
Villarroya
Villaverde de Rioja
Viniegra de Arriba
Zorraquín
Aguilar del Río Alhama
Alesanco
Anguciana
Arenzana de Arriba
Ausejo
Bañares
Bergasa
Bobadilla
Briones
Canales de la Sierra
Cárdenas
Cellorigo
Cirueña
Corera
Cuzcurrita de Río Tirón
Estollo
Galbárruli
Gimileo
Herce
Hormilla
Hornos de Moncalvillo
Jalón de Cameros
Ledesma de la Cogolla
Lumbreras
Manzanares de Rioja
Munilla
Nalda
Nieva de Cameros
Ojacastro
Pazuengos
Pradillo
Rasillo de Cameros (El)
Rodezno
San Millán de Yécora
Santa Coloma
Santurde de Rioja
Sorzano
Terroba
Tormantos
Torrecilla sobre Alesanco
Tricio
Valdemadera
Ventrosa
Villalobar de Rioja
Villar de Torre
Villarta-Quintana
Villoslada de Cameros
Zarratón
Ajamil de Cameros
Alesón
Anguiano
Arnedillo
Azofra
Baños de Rioja
Bergasillas Bajera
Brieva de Cameros
Cabezón de Cameros
Canillas de Río Tuerto
Castañares de Rioja
Cidamón
Clavijo
Cornago
Daroca de Rioja
Foncea
Galilea
Grañón
Herramélluri
Hormilleja
Huércanos
Laguna de Cameros
Leiva
Manjarrés
Matute
Muro de Aguas
Navajún
Ochánduri
Ollauri
Pedroso
Préjano
Redal (El)
Sajazarra
San Román de Cameros
Santa Engracia de Jube-ra
Santurdejo
Sotés
Tirgo
Torre en Cameros
Torremontalbo
Tudelilla
Valgañón
Viguera
Villanueva de Cameros
Villarejo
Villavelayo
Viniegra de Abajo
Zarzosa

ANEXO II

Relación de municipios de La Rioja con derecho a deducción por adquisición o rehabilitación de segunda vivienda en el medio rural prevista en la disposición transitoria primera de esta ley

Ábalos
Agoncillo
Aguilar del Río Alhama
Ajamil de Cameros
Alcanadre
Alesanco
Alesón
Almarza de Cameros
Anguciana
Anguiano
Arenzana de Abajo
Arenzana de Arriba
Arnedillo
Arrúbal
Ausejo
Azofra
Badarán
Bañares
Baños de Rioja
Baños de Río Tobía
Berceo
Bergasa y Carbonera
Bergasillas Bajera
Bezares
Bobadilla
Brieva de Cameros
Briñas
Briones
Cabezón de Cameros
Camprovín
Canales de la Sierra
Canillas de Río Tuerto
Cañas
Cárdenas
Casalarreina
Castañares de Rioja
Castroviejo
Cellorigo
Cidamón
Cihuri
Cirueña
Clavijo
Cordovín
Corera
Cornago
Corporales
Cuzcurrita de Río Tirón
Daroca de Rioja
Enciso
Entrena
Estollo
Foncea
Fonzaleche
Galbárruli
Galilea
Gallinero de Cameros
Gimileo
Grañón
Grávalos
Herce
Herramélluri
Hervías
Hormilla
Hormilleja
Hornillos de Cameros
Hornos de Moncalvillo
Huércanos
Igea
Jalón de Cameros
Laguna de Cameros
Lagunilla del Jubera
Ledesma de la Cogolla
Leiva
Leza de Río Leza
Lumbreras
Manjarrés
Mansilla de la Sierra
Manzanares de Rioja
Matute
Medrano
Munilla
Murillo de Río Leza
Muro de Aguas
Muro en Cameros
Nalda
Navajún
Nestares
Nieva de Cameros
Ochánduri
Ocón
Ojacastro
Ollauri
Ortigosa de Cameros
Pazuengos
Pedroso
Pinillos
Pradejón
Pradillo
Préjano
Rabanera
Rasillo de Cameros (El)
Redal (El)
Ribafrecha
Robres del Castillo
Rodezno
Sajazarra
San Asensio
San Millán de la Cogolla
San Millán de Yécora
San Román de Cameros
Santa Coloma
Santa Engracia de Jubera
Santa Eulalia Bajera
San Torcuato
Santurde de Rioja
Santurdejo
San Vicente de la Sonsierra
Sojuela
Sorzano
Sotés
Soto en Cameros
Terroba
Tirgo
Tobía
Tormantos
Torrecilla en Cameros
Torrecilla sobre Alesanco
Torre en Cameros
Torremontalbo
Treviana
Tricio
Tudelilla
Uruñuela
Valdemadera
Valgañón
Ventosa
Ventrosa
Viguera
Villalba de Rioja
Villalobar de Rioja
Villanueva de Cameros
Villar de Arnedo (El)
Villar de Torre
Villarejo
Villarroya
Villarta-Quintana
Villavelayo
Villaverde de Rioja
Villoslada de Cameros
Viniegra de Abajo
Viniegra de Arriba
Zarratón
Zarzosa
Zorraquín

COMUNITAT VALENCIANA

LEY 13/1997, DE 23 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE REGULA EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESTANTES TRIBUTOS CEDIDOS.

(DOCV 31-12-1997 - BOE 07-04-1998)

Artículo 1. Ámbito de aplicación.

Uno. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que residan habitualmente en la Comunidad Valenciana tributarán por este concepto impositivo a la Hacienda Valenciana, en los términos señalados en el presente título. A estos efectos, se estará al concepto de residencia habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto.

Dos. Cuando las personas a las que se refiere el apartado anterior estén integradas en una unidad familiar y opten por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, su tributación por este concepto impositivo a la Hacienda Valenciana se regirá por lo dispuesto en el capítulo III de este título.

Tres. En caso de que los contribuyentes que forman la unidad familiar tengan su residencia habitual en Comunidades distintas y opten por la tributación conjunta, resultarán de aplicación las normas recogidas en el capítulo III de este título siempre que resida habitualmente en la Comunitat Valenciana el miembro de la misma cuya base liquidable, de acuerdo con las reglas de individualización del Impuesto, sea mayor.

CAPÍTULO II

Tributación individual

Artículo 2. Escala autonómica. (184)

1. La escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general será la siguiente:

Base liquidable – Hasta euross	Cuota íntegra - Euros	Resto base liquidable - Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.245,00	4.550,00	11,00
17.000,00	1.745,50	13.000,00	13,90
30.000,00	3.552,50	20.000,00	18,00
50.000,00	7.152,50	15.000,00	23,50
65.000,00	10.677,50	15.000,00	24,50
80.000,00	14.352,50	40.000,00	25,00
120.000,00	24.352,50	En adelante	25,50

2. Dicha escala, de conformidad con lo establecido en la normativa estatal reguladora del impuesto, se aplicará a la base liquidable general, y la cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar la misma escala a la parte de la base liquidable general correspondiente al mínimo personal y familiar.

Artículo 3. (..) (185)

Artículo 3 bis. (...) (186)

Artículo 4. Deducciones autonómicas.

Uno. Las deducciones autonómicas a las que se refiere el artículo 46.1.c de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, son las siguientes:

a) Por nacimiento, adopción o acogimiento familiar, las siguientes deducciones: (187)

1) Por nacimiento o adopción durante el período impositivo: 270 euros por cada hijo nacido o adoptado, siempre que el mismo cumpla, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto, y que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo. Esta deducción podrá ser aplicada también en los dos ejercicios posteriores al del nacimiento o adopción.

2) Por acogimiento familiar, simple o permanente, administrativo o judicial durante el periodo impositivo: 270 euros por cada acogido en régimen de acogimiento familiar con familia educadora, definido en el artículo 116, apartado 2, de la Ley 12/2008, de 3 de julio, de la Generalitat, de protección integral de la infancia y la adolescencia, cuando tal situación comprenda la totalidad del periodo impositivo, prorrateándose en otro caso dicha cantidad en función del número de días de duración del acogimiento dentro del período impositivo. Para la aplicación de esta deducción se exige que el acogido cumpla, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto, y que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo.

Cuando más de un contribuyente declarante tenga derecho a la aplicación de las deducciones a las que se refiere esta letra a, su importe respectivo se prorrateará entre ellos por partes iguales.

(184) Apartado 1 del artículo 2 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 11 de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2016 - BOE 09-02-2017).

(185) Artículo 3 suprimido, con efectos desde 1 de enero de 2011, por el artículo 39 de Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2010 - BOE 27-01-2011).

(186) Con efectos de 1 de enero de 2014, queda sin contenido el artículo 3 bis por el artículo 51 de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (DOCV 27-12-2013 - BOE 31-01-2014).

(187) Letra a) del apartado Uno del artículo cuatro modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015 por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

La aplicación de estas deducciones resultará compatible con la de las recogidas en las letras b, c y d de este apartado uno.

b) (188) Por nacimiento o adopción múltiples, durante el período impositivo, como consecuencia de parto múltiple o de dos o más adopciones constituidas en la misma fecha: 224 euros, siempre que los hijos nacidos o adoptados cumplan, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto, y que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Cuando más de un contribuyente declarante tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales. **(189)**

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras a), c) y d) de este apartado Uno.

c) (190) Por nacimiento o adopción, durante el período impositivo, de un hijo discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, siempre que el mismo cumpla, a su vez, los demás requisitos que den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto, y que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo, la cantidad que proceda de entre las siguientes:

- 224 euros, cuando sea el único hijo que padezca dicha discapacidad.

- 275 euros, cuando el hijo, que padezca dicha discapacidad, tenga, al menos, un hermano discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

Cuando más de un contribuyente declarante tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras a), b) y d) de este apartado Uno.

d) (191) Por ostentar, a la fecha del devengo del impuesto, el título de familia numerosa, expedido por el órgano competente de la Generalitat, del Estado o de otras comunidades autónomas; **o el de familia monoparental**, expedido por el órgano competente de la Generalitat y siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo, cuando sea miembro de una familia numerosa o monoparental de categoría general, o, en el párrafo segundo del citado apartado cuatro, si lo es de una de categoría especial, la cantidad que proceda de entre las siguientes:

– 300 euros, cuando se trate de familia numerosa o monoparental de categoría general.

– 600 euros, cuando se trate de familia numerosa o monoparental de categoría especial.

Asimismo, tendrán derecho a esta deducción aquellos contribuyentes que, reuniendo las condiciones para la obtención del título de familia numerosa o monoparental a la fecha del devengo del impuesto, hayan presentado, con anterioridad a aquella fecha, solicitud ante el órgano competente para la expedición de dicho título. En tal caso, si se denegara la solicitud presentada, el contribuyente deberá ingresar la cantidad indebidamente deducida, junto con los correspondientes intereses de demora, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las condiciones necesarias para la consideración de familia numerosa y su clasificación por categorías se determinarán con arreglo a lo establecido en la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas. En el caso de las familias monoparentales se hará de acuerdo con lo que establece el Decreto 179/2013, de 22 de noviembre, del Consell, por el que se regula el reconocimiento de la condición de familia monoparental en la Comunitat Valenciana.

Esta deducción se practicará por el contribuyente con quien convivan los restantes miembros de la familia que originen el derecho a la deducción. Cuando más de un contribuyente declarante del impuesto tenga derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

La aplicación de esta deducción resulta compatible con la de las recogidas en las letras a, b y c de este apartado uno.

e) (192) Por las cantidades destinadas, durante el período impositivo, a la custodia no ocasional en guarderías y centros de primer ciclo de educación infantil, de hijos o acogidos en la modalidad de acogimiento permanente, menores de 3 años: el 15 por

(188) Letra b) del apartado Uno modificada, con efectos desde 10 de enero de 2012, por el artículo 17.Dos del Decreto-ley 1/2012, de 5 de enero, del Consell, de medidas urgentes para la reducción del déficit en la Comunitat Valenciana (DOCV del 10. Rectificación DOCV del 17).

(189) Segundo párrafo de la letra b) del apartado Uno del artículo cuatro modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015 por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

(190) Letra c) del apartado Uno modificada, con efectos desde 10 de enero de 2012, por el artículo 17.Tres del Decreto-ley 1/2012, de 5 de enero, del Consell, de medidas urgentes para la reducción del déficit en la Comunitat Valenciana (DOCV del 10. Rectificación DOCV del 17).

(191) Letra d) del apartado Uno **modificada, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 12.Uno de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2016 - BOE 09-02-2017).**

(192) Letra e) del apartado Uno modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

100 de las cantidades satisfechas, con un límite de 270 euros por cada hijo menor de 3 años inscrito en dichas guarderías o centros de educación infantil.

Serán requisitos para la práctica de esta deducción los siguientes:

1.º Que los padres o acogedores que convivan con el menor desarrollen actividades por cuenta propia o ajena por las que perciban rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

2.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días del periodo impositivo en que el hijo o acogido sea menor de 3 años, y, además, cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción por un mismo hijo o acogido, su límite se prorrateará entre ellos por partes iguales.

f) (193) Por conciliación del trabajo con la vida familiar: 418 euros por cada hijo o menor acogido en la modalidad de acogimiento permanente mayor de tres años y menor de cinco años.

Esta deducción corresponderá exclusivamente a la madre o acogedora y serán requisitos para su disfrute:

1.º Que los hijos o acogidos que generen el derecho a su aplicación den derecho, a su vez, a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

2.º Que la madre o acogedora realice una actividad por cuenta propia o ajena por la cual esté dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad.

3.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

La deducción se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan los requisitos anteriores, entendiéndose a tal efecto que:

a) La determinación de los hijos o acogidos que dan derecho a la aplicación de la deducción se realizará de acuerdo con su situación el último día de cada mes.

b) El requisito de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad se cumple los meses en que esta situación se produzca en cualquier día del mes.

La deducción tendrá como límite para cada hijo o acogido las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada periodo impositivo, y que, además, lo hubiesen sido desde el día en que el menor cumpla los tres años y hasta el día anterior al que cumpla los cinco años.

A efectos del cálculo de este límite se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

En los supuestos de adopción la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

En los supuestos de acogimiento familiar permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante el cuarto y quinto año siguientes a la fecha de la resolución administrativa mediante la que se formalizó aquel, siempre que esté aún vigente el último día del periodo impositivo. En el caso de acogimientos que se vayan a constituir judicialmente, se tomará como referencia inicial para el citado cómputo la de la resolución administrativa mediante la que se formalizaron con carácter provisional.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guardia y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente, siempre que cumpla los demás requisitos previstos para la aplicación de la presente deducción. También tendrá derecho a la práctica de la deducción el acogedor en aquellos acogimientos en los que no hubiera acogedora.

Cuando existan varios contribuyentes declarantes con derecho a la aplicación de esta deducción con respecto a un mismo hijo, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

g) (194) Para contribuyentes discapacitados, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, de edad igual o superior a 65 años, siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo**:** 179 euros por cada contribuyente.

En cualquier caso, no procederá esta deducción si, como consecuencia de la situación de discapacidad contemplada en el párrafo anterior, el contribuyente percibe algún tipo de prestación que, de acuerdo con lo dispuesto en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se halle exenta en el mismo.

La determinación de las circunstancias personales que deban tenerse en cuenta a los efectos de esta deducción se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha del devengo del impuesto.

h) (195) Por ascendientes mayores de 75 años, y por ascendientes mayores de 65 años que sean discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o discapacitados psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, cuando, en ambos ca-

(193) Letra f) del apartado Uno modificada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

(194) Letra g) del apartado Uno modificada, con efectos desde 10 de enero de 2012, por el artículo 17.Seis del Decreto-ley 1/2012, de 5 de enero, del Consell, de medidas urgentes para la reducción del déficit en la Comunitat Valenciana (DOCV del 10. Rectificación DOCV del 17).

(195) Número 1º del párrafo segundo de la letra d) del apartado Uno modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

sos, convivan con el contribuyente y no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros: 179 euros por cada ascendiente en línea directa por consanguinidad, afinidad o adopción, siempre que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

Para la aplicación de esta deducción se deberán tener en cuenta las siguientes reglas:

1.º Cuando más de un contribuyente declarante tenga derecho a la aplicación de esta deducción respecto de los mismos ascendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes declarantes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente, la aplicación de la deducción corresponderá a los de grado más cercano, salvo que estos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.»

2.º No procederá la aplicación de esta deducción cuando los ascendientes que generen el derecho a la misma presenten declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con rentas superiores a 1.800 euros.

3.º La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, será necesario que los ascendientes convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes discapacitados que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

i) Por la realización por uno de los cónyuges de la unidad familiar de labores no remuneradas en el hogar: 153 euros. (196)

Se entenderá que uno de los cónyuges realiza estas labores cuando en una unidad familiar integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera, por los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de sus padres, vivan independientes de éstos, y por los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada, sólo uno de sus miembros perciba rendimientos del trabajo o de las actividades económicas.

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción:

1.º Que la suma de las bases liquidables de la unidad familiar no sea superior al límite establecido en el párrafo tercero del apartado cuatro de este artículo.

2.º Que ninguno de los miembros de la unidad familiar obtenga ganancias patrimoniales, rendimientos íntegros del capital mobiliario o inmobiliario, que, en conjunto, superen los 357 euros, ni le sean imputadas rentas inmobiliarias.

3.º Que los cónyuges tengan dos o más descendientes que den derecho a la aplicación del mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

j) (197)

k) Por cantidades destinadas a la primera adquisición de su vivienda habitual por contribuyentes de edad igual o inferior a 35 años a la fecha de devengo del impuesto: el 5 por 100 de las cantidades satisfechas durante el período impositivo por la primera adquisición de vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual y de adquisición de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

Para la práctica de esta deducción se requerirá que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no sea superior a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), correspondiente al período impositivo.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras j) y l) de este apartado Uno.

l) Por cantidades destinadas a la adquisición de vivienda habitual por discapacitados físicos o sensoriales, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100, o psíquicos, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100: el 5 por 100 de las cantidades satisfechas, durante el período impositivo, por la adquisición de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente, excepción hecha de la parte de las mismas correspondiente a intereses. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual y de adquisición de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

Para la práctica de esta deducción se requerirá que la suma de la base imponible general y de la base imponible del ahorro no sea superior a dos veces el indicador público de renta de efectos múltiples IPREM), correspondiente al período impositivo.

La aplicación de esta deducción resultará compatible con la de las recogidas en las letras j) y k) de este apartado Uno.

m) Por cantidades destinadas a la adquisición o rehabilitación de vivienda habitual, procedentes de ayudas públicas: 102 euros por cada contribuyente, siempre que éste haya efectivamente destinado, durante el período impositivo, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir su residencia habitual, cantidades procedentes de una subvención a tal fin concedida por la Generalitat, con cargo a su propio presupuesto o al del Estado. En el caso de que, por aplicación de las reglas de imputación

(196) Letra i) del apartado Uno modificada, con efectos desde 1 de enero de 2014, por el artículo 54 de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (DOCV 27-12-2013 - BOE 31-01-2014).

(197) Letra j) del apartado Uno sin contenido desde el 10 de enero de 2012 por el artículo 17.Siete del Decreto-ley 1/2012, de 5 de enero, del Consell, de medidas urgentes para la reducción del déficit en la Comunitat Valenciana (DOCV del 10. Rectificación DOCV del 17).

temporal de ingresos de la normativa estatal reguladora del impuesto, dichas ayudas se imputen como ingreso por el contribuyente en varios ejercicios, el importe de la deducción se prorrateará entre los ejercicios en que se produzca tal imputación.

A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual y de adquisición y rehabilitación de la misma recogidos en la normativa estatal reguladora del impuesto.

En ningún caso podrán ser beneficiarios de esta deducción los contribuyentes que se hubieran aplicado por dichas cantidades procedentes de ayudas públicas alguna de las deducciones contempladas en las letras j), k) y l) de este mismo apartado.

n) Por arrendamiento de la vivienda habitual, sobre las cantidades satisfechas en el periodo impositivo: (198)

– El 15%, con el límite de 550 euros.

– El 20%, con el límite de 700 euros, si el arrendatario tiene una edad igual o inferior a 35 años. La misma deducción con el mismo porcentaje resultará aplicable, con idéntico límite, en el caso de que el arrendatario fuese discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.

– El 25%, con el límite de 850 euros, si el arrendatario tiene una edad igual o menor de 35 años y, además, es discapacitado físico o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65%, o psíquico, con un grado de minusvalía igual o superior al 33%.

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción los siguientes:

1.º Que se trate del arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente, ocupada efectivamente por el mismo, siempre que la fecha del contrato sea posterior al 23 de abril de 1998 y su duración sea igual o superior a un año. A estos efectos, se estará al concepto de vivienda habitual recogido en la normativa estatal reguladora del impuesto.

2.º Que el contribuyente, como arrendatario, haya presentado la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivada del contrato de arrendamiento de esta vivienda habitual.**(199)**

3.º Que, durante al menos la mitad del periodo impositivo, ni el contribuyente ni ninguno de los miembros de su unidad familiar sean titulares, del pleno dominio o de un derecho real de uso o disfrute, de otra vivienda distante a menos de 100 kilómetros de la vivienda arrendada.

4.º Que el contribuyente no tenga derecho por el mismo período impositivo a deducción alguna por inversión en vivienda habitual, con excepción de la correspondiente a las cantidades depositadas en cuentas vivienda.

5.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo.

Esta deducción resultará compatible con la recogida en la letra ñ) de este apartado.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y en que se cumplan las circunstancias personales requeridas para la aplicación de los distintos porcentajes de deducción y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos por partes iguales.

ñ) (200) Por el arrendamiento de una vivienda, como consecuencia de la realización de una actividad, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto de aquel en el que el contribuyente residía con anterioridad: el 10 por 100 de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo, con el límite de 204 euros.

Para tener derecho al disfrute de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1.º Que la vivienda arrendada, radicada en la Comunitat Valenciana, diste más de 100 kilómetros de aquella en la que el contribuyente residía inmediatamente antes del arrendamiento.

2.º Que el contribuyente, como arrendatario, haya presentado la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados derivada del contrato de arrendamiento de esta vivienda. **(201)**

3.º Que las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento no sean retribuidas por el empleador.

4.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado Cuatro de este artículo.

El límite de esta deducción se prorrateará por el número de días en que permanezca vigente el arrendamiento dentro del periodo impositivo y, además, cuando dos o más contribuyentes declarantes del impuesto tengan derecho a la aplicación de esta deducción por una misma vivienda, el límite se prorrateará entre ellos por partes iguales.

Esta deducción resultará compatible con la recogida en la letra n de este apartado.

o) (202) Por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al

---

(198) Apartado 2º de la letra n) del apartado Uno modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1 de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 30-12-2017 - BOE 12-02-2018).

(199) Letra n) del apartado Uno modificada, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 3 de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 30-12-2017 - BOE 12-02-2018).

(200) Apartado 2º del párrafo segundo de La letra ñ) del apartado Uno modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

(201) Apartado 2º de la letra ñ) del apartado Uno modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 2 de la Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 30-12-2017 - BOE 12-02-2018).

(202) Letra o) del apartado Uno modificada, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 12.Dos de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2016 - BOE 09-02-2017).

aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en la vivienda habitual, así como por la cuota de participación en inversiones en instalaciones colectivas donde se ubicase la vivienda habitual.

Los contribuyentes podrán deducirse un 20% del importe de las cantidades invertidas en instalaciones realizadas en la vivienda habitual y en instalaciones colectivas del edificio a alguna de las finalidades que se indican a continuación, siempre que estas no se encuentren relacionadas con el ejercicio de una actividad económica, de conformidad con la normativa estatal reguladora del impuesto:

a) Instalaciones de autoconsumo eléctrico, según lo establecido en el artículo 9.1.a de la Ley 24/2013, de 16 de diciembre, del Sector Eléctrico, y su normativa de desarrollo (modalidad de suministro de energía eléctrica con autoconsumo).

b) Instalaciones de producción de energía térmica a partir de la energía solar, de la biomasa o de la energía geotérmica para generación de agua caliente sanitaria, calefacción y/o climatización.

c) Instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de energía solar fotovoltaica y/o eólica, para electrificación de viviendas aisladas de la red eléctrica de distribución y cuya conexión a la misma sea inviable desde el punto de vista técnico, medioambiental y/o económico.

A los efectos de esta deducción, se estará al concepto de vivienda habitual contenido en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

No darán derecho a practicar esta deducción aquellas instalaciones que sean de carácter obligatorio en virtud de la aplicación del Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Código Técnico de la Edificación (CTE).

Las actuaciones objeto de deducción deberán estar realizadas por empresas instaladoras que cumplan los requisitos establecidos reglamentariamente.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades efectivamente satisfechas en el ejercicio por el contribuyente, mediante los medios de pago relacionados en la disposición adicional decimosexta de esta ley. En el caso de pagos procedentes de financiación obtenida de entidad bancaria o financiera, se considerará que forma parte de la base de deducción la amortización de capital de cada ejercicio, con excepción de los intereses.

La base máxima anual de esta deducción se establece en 8.000 euros. La indicada base tendrá igualmente la consideración de límite máximo de inversión deducible para cada vivienda y ejercicio. La parte de la inversión apoyada, en su caso, con subvenciones públicas no dará derecho a deducción.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 4 años inmediatos y sucesivos.

En el caso de conjuntos de viviendas en régimen de propiedad horizontal en las que se lleven a cabo estas instalaciones de forma compartida, siempre que las mismas tengan cobertura legal, esta deducción podrá aplicarla cada uno de los propietarios individualmente según el coeficiente de participación que le corresponda, siempre que cumplan con el resto de requisitos establecidos.

Para aplicar la deducción se deberán conservar los justificantes de gasto y de pago, que deberán cumplir lo dispuesto en su normativa de aplicación.

La deducción establecida en este apartado requerirá el reconocimiento previo de la Administración autonómica. A tales efectos, el Instituto Valenciano de Competitividad Empresarial (IVACE) expedirá la certificación acreditativa correspondiente.

El IVACE determinará la tipología, requisitos técnicos, costes de referencia máximos y otras características de los equipos e instalaciones a las que les resulta aplicable la deducción establecida en este apartado. El IVACE podrá llevar a cabo las actuaciones de control y comprobación técnica sobre los equipos instalados que considere oportunas.

p) Por donaciones con finalidad ecológica: el 20 por 100 de las donaciones efectuadas durante el período impositivo en favor de cualquiera de las siguientes entidades:

1) La Generalitat y las Corporaciones Locales de la Comunitat Valenciana. A estos efectos, cuando la donación consista en dinero las cantidades recibidas quedarán afectas en el presupuesto del donatario a la financiación de programas de gasto que tengan por objeto la defensa y conservación del medio ambiente.

De conformidad con ello, en el estado de gastos del presupuesto de cada ejercicio se consignará crédito en dichos programas por un importe como mínimo igual al de las donaciones percibidas durante el ejercicio inmediatamente anterior.

2) Las entidades públicas dependientes de cualquiera de las Administraciones Territoriales citadas en el número 1) anterior cuyo objeto social sea la defensa y conservación del medio ambiente. Las cantidades recibidas por estas entidades quedarán sometidas a las mismas reglas de afectación recogidas en el citado número 1).

3) Las entidades sin fines lucrativos reguladas en los apartados a) y b) del artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que su fin exclusivo sea la defensa del medio ambiente y se hallen inscritas en los correspondientes registros de la Comunitat Valenciana.

q) Por donaciones relativas al Patrimonio Cultural Valenciano.

– Redacción vigente hasta el 27 de julio de 2018

(Véase página 1050 del Manual práctico Renta 2017)

– Redacción vigente desde el 28 de julio de 2018 (203)

1. El 25% de las donaciones puras y simples efectuadas durante el período impositivo de bienes que, formando parte del patrimonio cultural valenciano, se hallen

(203) Letra q) del apartado uno del artículo 4 modificada, con efectos desde el 28 de julio de 2018, por la disposición final primera.1 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018 - Corrección de errores 30-12-2018).

inscritos en el inventario general del citado patrimonio, de acuerdo con la normativa legal autonómica vigente, siempre que se realicen a favor de cualquiera de las entidades contempladas en el apartado a, siempre que estas entidades persigan fines de interés cultural, b, c, d, e y f del apartado primero del artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana y de las objetivamente comparables del apartado 2 del mencionado artículo..**(204)**

2. El 25% de las cantidades dinerarias donadas a cualquiera de las entidades a las que se refiere el número 1 anterior para la conservación, reparación y restauración de los bienes que, formando parte del patrimonio cultural valenciano, se hallen inscritos en su inventario general, siempre que se trate de donaciones para la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de los mencionados bienes. A estos efectos, cuando el donatario sea la Generalitat o una de sus entidades públicas de carácter cultural, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programa de gastos de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto la conservación, reparación y restauración de obras de arte y, en general, de bienes con valor histórico, artístico y cultural.

3. El 25% de las cantidades destinadas por las personas titulares de bienes pertenecientes al patrimonio cultural valenciano, inscritos en el inventario general del mismo, a la conservación, reparación y restauración de los citados bienes.

r) Por donaciones destinadas al fomento de la lengua valenciana:

– Redacción vigente hasta el 27 de julio de 2018

(Véase página 1050 del Manual práctico Renta 2017)

– Redacción vigente desde el 28 de julio de 2018 (205)

25% de las donaciones de importes dinerarios efectuadas durante el período impositivo en favor de las siguientes entidades:

1. La Generalitat, los organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat.

2. Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios de ellas dependientes.

3. Las universidades públicas y privadas establecidas en la Comunitat Valenciana.

4. Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella.

5. Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana.

6. Las entidades sin fines lucrativos enumeradas en la letra a del apartado 1 del artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana y cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana. **(206)**

7. Las objetivamente comparables del apartado 2 del mencionado artículo 3 y cuyo fin exclusivo sea el fomento de la lengua valenciana.**(207)**

A estos efectos, cuando la persona donataria sea la Generalitat o una de sus entidades públicas, el importe recibido en cada ejercicio quedará afecto, como crédito mínimo, a programas de gasto de los presupuestos del ejercicio inmediatamente posterior que tengan por objeto el fomento de la lengua valenciana.

s)

– Redacción vigente hasta el 27 de julio de 2018 (208)

Por donaciones de importes dinerarios relativas a otros fines culturales: el 15 por 100 de los importes dinerarios donados a los destinatarios y para las finalidades que se indican a continuación:

1) Las donaciones efectuadas a la Generalitat y las corporaciones locales de la Comunitat Valenciana y a las entidades públicas de carácter cultural que dependan de dichas administraciones, siempre que se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto la promoción de cualquier actividad cultural, deportiva o científica distinta de las descritas en las letras q) y r).

2) Las donaciones efectuadas a empresas culturales con fondos propios inferiores a 300.000 euros, cuya actividad sea la cinematografía, las artes escénicas, la música, la pintura y otras artes visuales o audiovisuales, la edición o la investigación, siempre que se destinen al desarrollo de su actividad. La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 3.000 euros por periodo impositivo.

3) Las donaciones efectuadas a las universidades públicas y privadas, a los centros de investigación y a los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana, cuando se destinen a la financiación de programas de gasto o actuaciones que tengan por objeto actividades de investigación o docencia. La base máxima de deducción, a estos efectos, será de 50.000 euros por periodo impositivo.

---

(204) Se refiere al apartado 1 del artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018 - Corrección de errores 30-12-2018) que se transcribe en la página 1131 de este Apéndice.

(205) Letra r) del apartado uno del artículo 4 modificada, con efectos desde el 28 de julio de 2018, por la disposición final primera.2 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018 - Corrección de errores 30-12-2018).

(206) Se refiere a la letra a del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018-Corrección de errores 30-12-2018) que se transcribe en la página 1131 de este Apéndice.

(207) Se refiere al artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018 - Corrección de errores 30-12-2018) que se transcribe en la página 1131 de este Apéndice.

(208) Letra s) del apartado uno del artículo 4 introducida, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana (DOCV 31-12-2014 - BOE 10-02-2015).

4) Las donaciones efectuadas a las universidades públicas de la Comunitat Valenciana y a los centros públicos de enseñanzas artísticas superiores de la Comunitat Valenciana con destino a la financiación de programas de gasto o actuaciones para el fomento del acceso a la educación superior.

5) Las aportaciones de capital efectuadas a empresas de base tecnológicas creadas o desarrolladas a partir de patentes o de resultados generados por proyectos de investigación realizados en universidades valencianas y en los centros superiores de enseñanzas artísticas valencianas. La base máxima de la deducción, a estos efectos, será de 50.000 euros por periodo impositivo

– Redacción vigente desde el 28 de julio de 2018 (209)

Por donaciones o cesiones de uso o comodatos para otros fines de carácter cultural, científico o deportivo no profesional:

1. Se establece una deducción del 25 % de las cuantías en que se valoren las donaciones o los préstamos de uso o comodato efectuadas a proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declarados o considerados de interés social, distintas a las descritas en las letras q y r, realizadas a favor de las personas y entidades beneficiarias del artículo 3 de la Ley de la Generalitat, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.**(210)**

2. La base de las deducciones por donaciones realizadas será:

a) En las donaciones dinerarias, su importe

b) En las donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del impuesto sobre el patrimonio.

c) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 4 por ciento del valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

d) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por la persona usufructuaria en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo

e) En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

f) En las donaciones de bienes de interés cultural, bienes inventariados no declarados de interés cultural, bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, la valoración efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del patrimonio cultural valenciano, la junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

3. El valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

4. La base de las deducciones por préstamos de uso o comodato será el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los periodos impositivos de duración del préstamo, el 4 % a la valoración del bien efectuada por la Junta de Valoración de Bienes del Patrimonio Cultural Valenciano, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de que se trate de préstamos de uso o de comodato de locales para la realización de proyectos o actividades, se aplicará el 4 % por ciento del valor catastral, proporcionalmente al número de días que corresponda de cada período impositivo.

t) Por contribuyentes con dos o más descendientes: el 10 por 100 del importe de la cuota íntegra autonómica, en tributación individual o conjunta, una vez deducidas de la misma las minoraciones para determinar la cuota líquida autonómica, excluida la presente deducción, a las que se refiere la normativa estatal reguladora del impuesto.

Serán requisitos para la aplicación de esta deducción los siguientes:

1) Que los descendientes generen a favor del contribuyente el derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

2) Que la suma de las siguientes bases imponibles no sea superior a 24.000 euros:

a) Las de los contribuyentes que tengan derecho, por los mismos descendientes, a la aplicación del mínimo por descendientes.

b) Las de los propios descendientes que dan derecho al citado mínimo.

c) Las de todos los miembros de la unidad familiar que tributen conjuntamente con el contribuyente y que no se encuentren incluidos en las dos letras anteriores.

u) Por cantidades procedentes de ayudas públicas concedidas por la Generalitat en el marco de lo dispuesto en la Ley 6/2009, de 30 de junio, de la Generalitat, de protección a la maternidad:

270 euros por cada contribuyente.

v) (211) Por cantidades destinadas a la adquisición de material escolar: 100 euros por cada hijo o me-

(209) Letra s) del apartado uno del artículo 4 modificada, con efectos desde 28 de julio de 2018, por la disposición final primera.3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018 - Corrección de errores 30-12-2018).

(210) El artículo 3 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018 - Corrección de errores 30-12-2018) se transcribe en la página 1131 de este Apéndice

(211) Apartado 2º del párrafo segundo de La letra v) del apartado Uno modificado, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

nor acogido en la modalidad de acogimiento permanente, que, a la fecha del devengo del impuesto, se encuentre escolarizado en Educación Primaria, Educación Secundaria Obligatoria o en unidades de educación especial en un centro público o privado concertado.

Serán requisitos para el disfrute de esta deducción los siguientes:

1.º Que los hijos o acogidos a los que se refiere el párrafo primero den derecho a la aplicación del correspondiente mínimo por descendientes establecido por la normativa estatal reguladora del impuesto.

2.º Que el contribuyente se encuentre en situación de desempleo e inscrito como demandante de empleo en un servicio público de empleo. Cuando los padres o acogedores vivan juntos esta circunstancia podrá cumplirse por el otro progenitor o adoptante.

3.º Que la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo.

Cuando dos contribuyentes declarantes tengan derecho a la aplicación de esta deducción, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

El importe de esta deducción se prorrateará por el número de días del periodo impositivo en los que se cumpla el requisito del anterior apartado 2. A estos efectos, cuando los padres o acogedores, que vivan juntos, cumplan dicho requisito, se tendrá en cuenta la suma de los días de ambos, con el límite del periodo impositivo.

w) (212) Deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual, efectuadas en el período.

Los contribuyentes cuya suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del apartado cuatro del artículo cuarto de esta ley, podrán deducirse por las obras realizadas en el periodo en la vivienda habitual de la que sean propietarios o titulares de un derecho real de uso y disfrute, o en el edificio en la que ésta se encuentre, siempre que tengan por objeto su conservación o la mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad, en los términos previstos por el plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas, o en la normativa autonómica en materia de rehabilitación, diseño y calidad en la vivienda, que estén vigentes a fecha de devengo.

El importe de la deducción ascenderá al 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por las obras realizadas.

No darán derecho a practicar esta deducción:

a) Las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

b) Las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual a las que resulte de aplicación la deducción prevista en la letra o del apartado uno del artículo cuarto de esta ley.

c) La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas.

Será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su número de identificación fiscal, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso darán derecho a practicar estas deducciones las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros.

Cuando concurran varios contribuyentes declarantes con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, la base máxima anual de deducción se ponderará para cada uno de ellos en función de su porcentaje de titularidad en el inmueble.

x) (213) Deducción por cantidades destinadas a abonos culturales.

Los contribuyentes con rentas inferiores a 50.000 podrán deducirse el 21% de las cantidades satisfechas por la adquisición de abonos culturales de empresas o instituciones adheridas al convenio específico suscrito con Culturarts Generalitat sobre el Abono Cultural Valenciano. A estos efectos, se entenderá por rentas del contribuyente que adquiera los abonos culturales, la suma de su base liquidable general y de su base liquidable del ahorro. La base máxima de la deducción a estos efectos será de 150 por periodo impositivo.

Dos. (214) Redacción vigente desde el 28 de julio de 2018

La aplicación de las deducciones recogidas en las letras j, k, l, m y o del apartado uno precedente requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el periodo impositivo exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo en, al menos, la cuantía de las inversiones realizadas. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el citado periodo impositivo por los bienes que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente. Asimismo, la base de las deducciones a las que se refieren los números 2 y 3 de la letra q, la letra r y la letra s del

(212) Letra w) del apartado Uno añadida, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 12.Tres de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2016 - BOE 09-02-2017).

(213) Letra x) del apartado Uno añadida, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 12.Cuatro de la Ley 13/2016, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2016 - BOE 09-02-2017).

(214) Apartado dos del artículo 4 modificado, con efectos desde 28 de julio de 2018, por la disposición final primera.4 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018-Corrección de errores 30-12-2018).

citado apartado uno no podrá superar el 30 por cien de la base liquidable del contribuyente.

Tres.

– Redacción vigente hasta el 27 de julio de 2018

(Véase página 1052 del Manual práctico Renta 2017)

– Redacción vigente desde el 28 de julio de 2018 (215)

a) Para tener derecho a las deducciones contempladas en la letra p, en los números 1 y 2 de la letra q, en la letra r y en la letra s, todas ellas del apartado uno anterior, se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, así como el valor de la misma, mediante certificación expedida por la persona o entidad donataria, que deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

1) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal, tanto del donante como de la persona o entidad donataria.

2) Mención expresa de que la persona o entidad donataria se encuentra incluida entre los del mecenazgo cultural del artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana.

3) Fecha e importe de la donación cuando esta sea dineraria.

4) Fecha e importe de la valoración de la donación en el supuesto de donaciones no dinerarias.

5) Fecha, importe de la valoración y duración en el caso de la constitución de un derecho real de usufructo o de un préstamo de uso o comodato.

6) Destino que la persona o entidad beneficiaria dará a la donación recibida o al objeto del derecho real de usufructo o al recibido en préstamo de uso o comodato.

7) En el caso de donaciones no dinerarias, constitución de un derecho real de usufructo o préstamo de uso o comodato, documento público u otro documento que acredite la entrega del bien donado, la constitución del derecho de usufructo o del préstamo de uso o comodato.

8) En relación con las donaciones a que se refiere el número 1 de la letra q, se deberá indicar el número de identificación que en el Inventario General del Patrimonio Cultural Valenciano corresponda al bien donado.

Cuando se trate de donaciones cuyo beneficiario sea la Generalitat, sus organismos públicos, las fundaciones del sector público y los consorcios adscritos a la misma, a los que se refiere el párrafo segundo del número 2 de la letra q, se admitirá, en sustitución del certificado de la entidad donataria, certificación de la conselleria con competencia en materia tributaria.

En cualquier caso, la revocación de la donación determinará la obligación de ingresar las cuotas correspondientes a los beneficios disfrutados en el periodo impositivo en el que dicha revocación se produzca, más los intereses de demora que procedan, en la forma establecida por la normativa estatal reguladora del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

b) Para tener derecho a las deducciones sobre el préstamo de uso o comodato de bienes de interés cultural, de bienes inventariados no declarados de interés cultural, de bienes de relevancia local o de obras de arte de calidad garantizada, así como de locales para la realización de proyectos o actividades culturales, científicas o deportivas no profesionales declaradas o consideradas de interés social, se deberá acreditar mediante la certificación expedida por la persona o entidad comodataria, que deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

1) Nombre y apellidos o denominación social y número de identificación fiscal tanto del comodante como del comodatario.

2) Mención expresa de que la persona o entidad comodataria se encuentra incluida entre los beneficiarios del mecenazgo cultural contemplados en el artículo 3 de la ley de la Generalitat vigente, del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunitat Valenciana

3) Fecha en que se produjo la entrega del bien y plazo de duración del préstamo de uso o comodato.

4) Importe de la valoración del préstamo de uso o comodato.

5) Documento público u otro documento auténtico que acredite la constitución del préstamo o comodato.

6) Destino que la persona o entidad comodataria dará al bien objeto del préstamo de uso.

Cuatro. (216) A los efectos de lo dispuesto en los subapartados 1 y 2 del párrafo primero de la letra a), en el párrafo primero de la letra b), en el párrafo primero de la letra c), en el párrafo primero de la letra d), cuando el contribuyente pertenezca a una familia numerosa o monoparental de categoría general; en el punto 2 del párrafo segundo de la letra e), en el punto 3 del párrafo segundo de la letra f), en el párrafo primero de la letra g), en el párrafo primero de la letra h), en el número 3 del párrafo segundo de la letra y) ∀, en el párrafo primero de la letra w) del apartado uno del artículo cuarto de esta ley, la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no podrá ser superior a 25.000 euros, en tributación individual, o a 40.000 euros, en tributación conjunta.

A los efectos de lo dispuesto en el punto 5 del párrafo segundo de la letra n), y en el punto 4 del párrafo segundo de la letra ñ) del apartado uno del artículo cuarto de esta ley, la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no podrá ser superior a 30.000 euros, en tributación individual, o a 50.000 euros, en tributación conjunta. Los mismos límites de base liquidable serán aplicables a los efectos de lo dispuesto en el párrafo primero de la letra d del apartado uno del artículo cuarto de esta ley, cuando el contribuyente pertenezca a una familia numerosa o monoparental de categoría especial.

A los efectos de lo dispuesto en el punto 1.º del párrafo tercero de la letra y del apartado uno del artículo cuarto

(215) Apartado tres del artículo 4 modificado, con efectos desde 28 de julio de 2018, por la disposición final primera.5 de la Ley 20/2018, de 25 de julio, de mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional en la Comunidad Valenciana (DOCV 27-07-2018 - BOE 14-09-2018-Corrección de errores 30-12-2018).

(216) Apartado Cuatro del artículo 4 modificado, **con efectos 1 de enero de 2018,** por el artículo 3 de la **Ley 21/2017, de 28 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat** (DOCV 30-12-2017 - BOE 12-02-2018).

de esta ley, la suma de las bases liquidables de la unidad familiar no podrá ser superior a 25.000 euros**.**

Quinto. (217) 1. En los supuestos a los que se refiere el párrafo primero del apartado cuatro de este artículo, los importes y límites de deducción se aplicarán a los contribuyentes cuya suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 23.000 euros, en tributación individual, o inferior a 37.000 euros, en tributación conjunta.

Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros, en tributación individual, o entre 37.000 y 40.000 euros, en tributación conjunta, los importes y límites de deducción serán los siguientes.

a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23.000).

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 3.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37.000).

2. En el supuesto al que se refiere el párrafo segundo del apartado cuatro de este artículo, el importe de deducción se aplicará a los contribuyentes cuya suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro sea inferior a 26.000 euros, en tributación individual, o inferior a 46.000 euros, en tributación conjunta.

Cuando la suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro del contribuyente esté comprendida entre 26.000 y 30.000 euros, en tributación individual, o entre 46.000 y 50.000 euros, en tributación conjunta, los importes y límites de deducción serán los siguientes.

a) En tributación individual, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 26.000).

b) En tributación conjunta, el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 4.000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 46.000).

3. En el supuesto al que se refiere el párrafo tercero del apartado cuatro de este artículo, el importe de deducción se aplicará en los supuestos en los que la suma de las bases liquidables de la unidad familiar sea inferior a 23.000 euros.

Cuando la suma de las bases liquidables de la unidad familiar esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros, el importe de deducción será el resultado de multiplicar el importe o límite de deducción por un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100 × (1 – el coeficiente resultante de dividir por 2.000 la diferencia entre la suma de las bases liquidables de la unidad familiar y 23.000).

CAPÍTULO III

Tributación conjunta

Artículo 5. Opción por la tributación conjunta.

Las normas recogidas en este Capítulo resultarán aplicables a aquellos contribuyentes que, hallándose integrados en una unidad familiar, hayan optado por la tributación conjunta, de acuerdo con la normativa estatal reguladora del Impuesto.

Artículo 6. Escala autonómica.

La escala autonómica de tipos de gravamen aplicable a la base liquidable general, correspondiente a la unidad familiar cuyos miembros hayan optado por la tributación conjunta, será la establecida en el artículo Segundo de la presente Ley.

Artículo 7. Deducciones autonómicas. (218)

Sin perjuicio de lo dispuesto en los subapartados 1 y 2 del párrafo primero de la letra a, en el párrafo primero de la letra b, en el párrafo primero de la letra c, en el párrafo primero de la letra d, en el punto 2 del párrafo segundo de la letra e, en el punto 3 del párrafo segundo de la letra f, en el párrafo primero de la letra g, en el párrafo primero de la letra h, en el punto 5 del párrafo segundo de la letra n, en el punto 4 del párrafo segundo de la letra ñ, en la subapartado a del párrafo tercero de la letra o, y en el número 3 del párrafo segundo de la letra v del apartado uno del artículo cuarto de esta ley, y salvo que expresamente se disponga otra cosa en la presente ley, los importes y límites cuantitativos de las deducciones en la cuota autonómica establecidos a efectos de la tributación individual se aplicarán en idéntica cuantía en la tributación conjunta, sin que proceda su elevación o multiplicación en función del número de miembros de la unidad familiar.

(...)

Disposición adicional decimotercera. Deducción por obras de conservación o mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad en la vivienda habitual, efectuadas desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015. (219)

Los contribuyentes cuya suma de la base liquidable general y de la base liquidable del ahorro no sea superior a los límites establecidos en el párrafo primero del

(217) Apartado Quinto del artículo 4 añadido, con efectos desde 1 de enero de 2014, **por el artículo** 60 de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (DOCV 27-12-2013 - BOE 31-01-2014).

(218) Artículo 7 en la redacción dada, desde el 1 de enero de 2011, por el art. 41 de Ley 16/2010, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2010 - BOE 27-01-2011).

(219) Disposición adicional decimotercera en la redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la Ley 7/2014, de 22 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 29-12-2014 - BOE 10-02-2015).

apartado cuatro del artículo cuarto de esta ley, podrán deducirse por las obras realizadas desde el 1 de enero de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015 en la vivienda habitual de la que sean propietarios o titulares de un derecho real de uso y disfrute, o en el edificio en la que esta se encuentre, siempre que tengan por objeto su conservación, o la mejora de la calidad, sostenibilidad y accesibilidad, en los términos previstos por el Plan estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria, y la regeneración y renovación urbanas, 2013-2016, aprobado por el Real decreto 233/2013, de 5 de abril, o en los previstos en la normativa autonómica en materia de rehabilitación, diseño y calidad en la vivienda:

a) El 10 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por obras realizadas en 2014.

b) El 25 por ciento de las cantidades satisfechas en el periodo impositivo por obras realizadas en 2015.

No darán derecho a practicar esta deducción:

a) Las obras que se realicen en plazas de garaje, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.

b) Las inversiones para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables en la vivienda habitual a las que resulte de aplicación la deducción prevista en la letra o del apartado uno del artículo cuarto de esta ley.

c) La parte de la inversión financiada con subvenciones públicas.

Será requisito para la aplicación de esta deducción la identificación, mediante su número de identificación fiscal, de las personas o entidades que realicen materialmente las obras.

La base de esta deducción estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras. En ningún caso, darán derecho a practicar esta deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.

La base máxima anual de esta deducción será:

a) cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro sea inferior a 23.000 euros anuales, en tributación individual, o a 37.000 euros, en tributación conjunta: 4.500 euros anuales.

b) cuando la suma de la base liquidable general y del ahorro esté comprendida entre 23.000 y 25.000 euros anuales, en tributación individual, o entre 37.000 euros y 40.000 euros, en tributación conjunta: el resultado de aplicar a 4.500 euros anuales:

Uno. En tributación individual: un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100× (1– el coeficiente resultante de dividir por 2. 000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 23. 000).

Dos. En tributación conjunta: un porcentaje obtenido de la aplicación de la siguiente fórmula: 100× (1– el coeficiente resultante de dividir por 3. 000 la diferencia entre la suma de la base liquidable general y del ahorro del contribuyente y 37. 000).

La base acumulada de la deducción correspondiente a los períodos impositivos en que aquélla sea de aplicación no podrá exceder de 5.000 euros por vivienda.

Cuando concurran varios contribuyentes con derecho a practicar la deducción respecto de una misma vivienda, la base máxima anual de deducción y la acumulada se ponderarán para cada uno de ellos en función de su porcentaje de titularidad en el inmueble.

(..)

Disposición adicional decimosexta. Requisitos de las entregas de importes dinerarios para la aplicación de determinados beneficios fiscales. (220)

La aplicación de las deducciones y bonificaciones en la cuota y de las reducciones en la base imponible a las que se refieren las letras e, k, l, m, n, ñ, o, p, q, r, s y v del apartado uno del artículo cuarto, los números 1.º, 2.º y 6.º del artículo diez bis, y las letras c y d del apartado 1 del artículo doce bis de la presente ley queda condicionada a que la entrega de los importes dinerarios derivada del acto o negocio jurídico que dé derecho a la aplicación de aquellas se realice mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito.

(..)

LEY 20/2018, DE 25 DE JULIO DE MECENAZGO CULTURAL, CIENTÍFICO Y DEPORTIVO NO PROFESIONAL EN LA COMUNIDAD VALENCIANA

(DOCV 27-07-2018 - BOE)

Nota: se transcribe a efectos de la remisión a se realiza a este artículo en las letras q, r, s del apartado uno de la del artículo cuarto de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, de la Generalitat, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos

Artículo 3. Personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural, científico y deportivo no profesional

1. A los efectos de esta ley se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

a) Las entidades sin ánimo de lucro, domiciliadas fiscalmente en la Comunitat Valenciana, cuyo objeto social sea de carácter cultural, científico o deportivo no profesional.

Se entiende por entidades sin ánimo de lucro:

a. 1. Las fundaciones

a. 2. Las asociaciones declaradas de utilidad pública

a. 3. Las federaciones y asociaciones deportivas en el territorio de la Comunitat Valenciana

a. 4. Las federaciones y asociaciones de las entidades sin ánimo de lucro a las que se refieren los apartados anteriores

(220) Disposición adicional decimosexta de la Ley 13/1997, en la redacción dada por el artículo 70 de la Ley 5/2013, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera y de Organización de la Generalitat (DOCV 27-12-2013 - BOE 31-01-2014).

b) La Generalitat, sus organismos públicos y el sector público instrumental de la Generalitat

c) Las entidades locales de la Comunitat Valenciana, sus organismos públicos, fundaciones y consorcios que dependan de las mismas

d) Las universidades públicas y privadas de la Comunitat Valenciana, sus fundaciones y los colegios mayores adscritos a estas

e) Los institutos y centros de investigación de la Comunitat Valenciana o que tengan sede en ella

f) Los centros superiores de enseñanzas artísticas de la Comunitat Valenciana

g) Las empresas culturales que tengan su domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana y que tengan como objeto social cualquiera de los siguientes:

g. 1. La cinematografía, las artes audiovisuales y artes multimedia

g. 2. Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo

g. 3. Las artes plásticas o bellas artes, la fotografía o el diseño

g. 4. El libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte

g. 5. La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de la Comunitat Valenciana

g. 6. El folclore y las tradiciones populares de la Comunitat Valenciana, especialmente la música popular y las danzas tradicionales

g. 7. Las artes aplicadas como la joyería y cerámica artesanal

g. 8. Cualquier otra actividad artística o cultural

h) Las personas físicas residentes y con domicilio fiscal en la Comunitat Valenciana que, de forma habitual, ejerzan actividades culturales, científicas y deportivas de carácter no profesional. A los efectos de esta ley, no se considerarán beneficiarias las personas físicas que ejerzan actividades culturales, científicas o deportivas de carácter no profesional en relación con las modalidades de mecenazgo recibidas de su cónyuge, pareja estable, ascendentes, descendientes o colaterales hasta el tercer grado, o de los que formen parte junto a la persona física mencionada de una entidad en régimen de atribución de rentas.

i) Los museos y colecciones museográficas reconocidas por la Generalitat Valenciana, así como los archivos en la Comunitat Valenciana.

2. Serán igualmente personas o entidades beneficiarias del mecenazgo que regula esta ley las personas o entidades objetivamente comparables a las previstas en el apartado 1 de este artículo con sede en otras comunidades autónomas, estados miembros de la Unión Europea o estados asociados del espacio económico europeo que desarrollen proyectos o actividades declarados de interés social en los términos de esta ley.

3. Quedarán excluidas las personas físicas o entidades beneficiarias que no estén al corriente de las obligaciones tributarias o con la Seguridad Social o las que no estén al corriente de la presentación de las cuentas, planes de actuación o presupuestos establecidos por la normativa vigente.

Capítulo 19. Campaña de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio 2018

Sumario

¿Quiénes están obligados a presentar la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) 2018?

(Art. 37 Ley Impuesto Patrimonio)

Están obligados a presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los sujetos pasivos, ya lo sean por obligación personal o real [1], en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- **Su cuota tributaria**, determinada de acuerdo con las normas reguladoras de este Impuesto, y **una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedan [2], resulte a ingresar** o,
- **Cuando**, no dándose la anterior circunstancia, **el valor de sus bienes o derechos**, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, **resulte superior a 2.000.000 de euros**.

A efectos de la aplicación de este segundo límite, deberán tenerse en cuenta todos los bienes y derechos del sujeto pasivo, estén o no exentos del Impuesto, **computados sin considerar las cargas y gravámenes que disminuyan el valor de los mismos, ni tampoco las deudas u obligaciones personales** de las que deba responder el sujeto pasivo.

Los residentes en territorio español que pasen a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España por el conjunto de los bienes y derechos de contenido económico de que sean titulares a 31 de diciembre, con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos. La opción debe ejercitarse mediante la presentación de la declaración en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

- ***Atención:*** *la opción podrá ejercitarse también por aquellos sujetos pasivos que dejaron de ser residentes en territorio español en los ejercicios en los que se eliminó el gravamen sobre el Impuesto sobre el Patrimonio (2008 a 2010, ambos inclusive) y optaron en su momento por seguir tributando en España por obligación personal.*

Asimismo, debe tenerse en cuenta la **sujeción al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real** de los contribuyentes del IRPF que opten por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, conforme al régimen especial de los "**trabajadores desplazados a territorio español**" establecido en el artículo 93 de la Ley del IRPF. y las especialidades en la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional cuarta de la Ley Impuesto Patrimonio.

---

(1) El concepto de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal o real se comenta en las páginas 1139 y s. del Capítulo 20.

(2) Téngase en cuenta que si la base imponible, determinada según las normas del impuesto, es igual o inferior al mínimo exento establecido, bien con carácter general en **700.000 euros**, bien en el importe que en ejercicio de sus competencias normativas sobre el citado mínimo exento han aprobado las Comunidades Autónomas para sus residentes (Véase al respecto la página 1162 del Capítulo 20), no existirá obligación de declarar. Asimismo, debe atenderse para determinar o no la concurrencia de esta circunstancia a las bonificaciones sobre la cuota íntegra del impuesto aprobadas por algunas Comunidades Autónomas (páginas 1178 y s. del Capítulo 20). Todo ello siempre que el patrimonio bruto no resulte **superior a 2.000.000 de euros**.

La autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio 2018: normas de presentación

1. Plazo de presentación

El plazo de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2018, es el mismo para todas ellas, cualquiera que sea su resultado (a ingresar o negativa).

Dicho plazo es el comprendido **entre los días 2 de abril y 1 de julio de 2019, ambos inclusive.**

No obstante, si el resultado de la declaración es a ingresar y su **pago se domicilia en cuenta la presentación no podrá realizarse con posterioridad al día 26 de junio de 2019**.

2. Forma de presentación

Obligación de presentar electrónicamente por Internet

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio deberán realizar **de forma obligatoria la presentación electrónica por Internet** de la declaración correspondiente a este impuesto (modelo 714).

Los contribuyentes que presenten declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio, **estarán obligados a presentar electrónicamente, por Internet o teléfono, la declaración correspondiente al IRPF o el borrador de la misma**.

3. Presentación electrónica por Internet

La declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se presentará de forma obligatoria por vía electrónica a través de Internet, con arreglo a lo establecido en los apartados a) y c) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, debiéndose tener en cuenta lo siguiente:

a) Las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio deberán confeccionarse desde el formulario web del modelo 714 al que podrá acceder utilizando la opción "Servicio tramitación de declaración de Patrimonio", disponible en la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en la dirección https://www.agenciatributaria.gob.es..

b) La presentación electrónica por Internet puede realizarse utilizando los siguientes sistemas electrónicos de identificación, autenticación y firma: **Certificado electrónico reconocido** emitido de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).1.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre También mediante **el sistema Cl@ve PIN** de acuerdo con lo previsto en el artículo 2.a).2.º de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.(3)

Finalmente, como en ejercicios anteriores podrán presentarse electrónicamente por Internet mediante la consignación del Número de Identificación Fiscal (NIF) del obligado tributario u obligados tributarios y del número o números de referencia puestos a disposición del contribuyente por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

(3) Véase la Orden PRE/1838/2014, por la que se publica el Acuerdo de Consejo de Ministros, de 19 de septiembre de 2014, por el que se aprueba Cl@ve, la plataforma común del Sector Público Administrativo Estatal para la identificación, autenticación y firma electrónica mediante el uso de claves concertadas (BOE del 10).

Pago de la deuda tributaria del Impuesto sobre el Patrimonio

Sin perjuicio de la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento del pago prevista en el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desarrollado en los artículos 44 y siguientes del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre) el pago de la deuda tributaria resultante del Impuesto sobre el Patrimonio podrá realizarse **en efectivo, mediante adeudo o cargo en cuenta o mediante domiciliación bancaria, en los mismos términos que se prevén para el pago en efectivo en una sola vez del IRPF.** Ver páginas 20 y ss. del Capítulo 1 del Manual.

Asimismo, el pago o extinción de las deudas tributarias podrá realizarse:

- Mediante la **entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Españo**l que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (Art. 36.dos Ley Impuesto Patrimonio).

- **Por compensación con créditos tributarios reconocidos** por acto administrativo a favor del mismo obligado tributario, en los términos previstos en los artículos 71 y siguientes de la Ley General Tributaria y de acuerdo con las condiciones y el procedimiento establecidos en los artículos 55 y siguientes del Reglamento General de Recaudación.

Responsabilidad del depositario o gestor del sujeto pasivo por obligación real (Art. 6.Tres, Ley Impuesto Patrimonio)

Cuando deban presentar declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los sujetos pasivos por obligación real, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada, en los términos previstos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria.

Capítulo 20. Impuesto sobre el Patrimonio

Sumario

Introducción

El Impuesto sobre el Patrimonio se estableció por la Ley 19/1991, de 6 de junio, y fue materialmente exigible hasta 1 de enero de 2008, fecha a partir de la cual la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE del 25), eliminó la obligación de contribuir por el mismo, mediante la fórmula de establecer una bonificación estatal del 100 por 100 sobre su cuota íntegra y de derogar las obligaciones formales relativas a la autoliquidación del impuesto, la presentación de la declaración, y, en su caso, pago de la deuda tributaria.

No obstante, los efectos de la crisis económica hicieron necesario, a través del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (BOE del 17), su recuperación si bien con dos importantes novedades:

- **Su restablecimiento tiene carácter temporal** y, por ello, el citado Real Decreto-ley 13/2011 lo contemplaba inicialmente sólo para los años 2011 y 2012. No obstante, se ha ido prorrogando su aplicación desde entonces para los sucesivos ejercicios. Para 2018 por Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 4).
- Se refuerza **su carácter extraordinario** dirigido a que contribuyan únicamente los contribuyentes con una especial capacidad económica, para lo que **se ha elevado el límite de la exención de la vivienda habitual hasta un importe máximo de 300.000 euros y se ha fijado el mínimo exento en 700.000 euros,** aunque hay que recordar que las Comunidades Autónomas ostentan amplias competencias normativas sobre este último extremo para sus residentes y algunas han modificado el importe del mínimo exento.

Cuestiones generales

El Impuesto sobre el Patrimonio

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que **grava el patrimonio neto de las personas físicas**. Constituye el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de los que la misma sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que su titular deba responder (Art. 1 Ley Impuesto Patrimonio).

Se presume que forman parte del patrimonio del sujeto pasivo los bienes y derechos que hubieran pertenecido al mismo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial (Art. 3 Ley Impuesto Patrimonio).

El Impuesto sobre el Patrimonio se aplica en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno (Art. 2.1 Ley Impuesto Patrimonio).

Cesión del Impuesto sobre el Patrimonio a las Comunidades Autónomas (Art. 2.2. Ley Impuesto Patrimonio)

El Impuesto sobre el Patrimonio es un impuesto cuyo rendimiento está cedido en su totalidad a las Comunidades Autónomas, en los términos establecidos en la Ley Orgánica

8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), modificada por última vez por la Ley Orgánica 3/2009, de 18 de diciembre (BOE del 19), y en Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19).

Como consecuencia de la cesión, **las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre el mínimo exento, tipo de gravamen y deducciones y bonificaciones de la cuota**.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones o bonificaciones autonómicas se aplican con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Si las Comunidades Autónomas no hicieran uso de las competencias normativas sobre este Impuesto, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado.

Por otra parte, ha de tenerse en cuenta además que la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria establece en su disposición adicional segunda que las Comunidades Autónomas podrán declarar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes y derechos integrantes del patrimonio protegido de las personas con discapacidad.

Devengo del Impuesto sobre el Patrimonio (Art. 29 Ley Impuesto Patrimonio)

El Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el día 31 de diciembre de cada año y afecta al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha. En consecuencia, en este impuesto no existe un período impositivo propiamente dicho. Así, el fallecimiento de una persona un día distinto del 31 de diciembre determina que el impuesto no se devengue en ese ejercicio. El caudal relicto se grava como parte del patrimonio de los herederos o legatarios, sin que en ningún caso éstos deban presentar declaración del Impuesto sobre el Patrimonio por el fallecido.

¿Quiénes están sujetos al Impuesto sobre el Patrimonio?

Sujetos pasivos por obligación personal (Art. 5 Ley Impuesto Patrimonio)

- **Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español** [(1)]

No obstante, cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país, podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. Dicha opción deberá ejercitarse mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en territorio español.

- **Personas físicas de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero que son contribuyentes del IRPF**

Las personas físicas de nacionalidad española, así como su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad, que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por su condición de:

(1) Para la determinación de la residencia habitual se tendrán en cuenta los criterios del IRPF. Páginas 64 y ss. del Capítulo 2.

a) Miembros de Misiones diplomáticas españolas, ya fuere como Jefe de la Misión, como miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misma.

b) Miembros de las Oficinas consulares españolas, ya fuere como Jefe de las mismas o como funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los Vicecónsules honorarios o Agentes consulares honorarios y del personal dependiente de los mismos.

c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las Delegaciones y Representaciones permanentes acreditadas ante Organismos Internacionales o que formen parte de Delegaciones o Misiones de observadores en el extranjero.

d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.

No obstante, las personas anteriormente relacionadas no estarán sujetas al Impuesto por obligación personal cuando, no siendo funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial, ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en las letras a) a d) anteriores.

En el caso de los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores de edad, no estarán sujetas al Impuesto por obligación personal cuando ya tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de cualquiera de las condiciones enumeradas en las letras a) a d) anteriores.

Bienes y derechos tienen que declararse

Con carácter general, estos contribuyentes deberán declarar el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sean titulares a 31 de diciembre, con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos, con deducción de las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de los respectivos bienes y derechos, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el declarante.

Sujetos pasivos por obligación real [Art. 5.Uno.b) Ley Impuesto Patrimonio]

- **Personas físicas que no tengan su residencia habitual en España**

Las personas físicas que no tengan su residencia habitual en España y sean titulares de bienes o derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (Disposición adicional cuarta Ley Impuesto Patrimonio)

Desde 1 de enero de 2015, los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

■ ***Atención:*** *si desea optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio deberán marcar la casilla* **[3]** *en la página 1 de la declaración e indicar en la casilla* **[8]** *la Clave de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía en la que tuvo su residencia habitual en 2018.*

- **Trabajadores desplazados a territorio español acogidos al régimen fiscal especial del artículo 93 de la Ley del IRPF**

Las personas físicas que hayan adquirido su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español por motivos de trabajo y que, al amparo de lo previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF, hayan optado por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes (2).

En este caso, el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Patrimonio tiene derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde tenga su residencia que será, dado el tenor del punto de conexión establecido en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas, la que corresponde para el IRPF a la fecha de devengarse aquél. (3)

■ ***Importante:*** *para los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Patrimonio del régimen fiscal especial para los trabajadores desplazados a territorio español del artículo 93 de la Ley del IRPF y para los que sean no residentes en España y residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, la aplicación de la normativa autonómica constituye un derecho y, por ello, una opción, que podrán ejercitar o no, si bien, en caso de ejercitarla, deberán aplicar toda la normativa propia del impuesto aprobada por dicha Comunidad Autónoma. Para optar por la aplicación de la normativa autonómica en materia del Impuesto sobre Patrimonio estos contribuyentes deberá consignar una X en la casilla [12] en la página 1 de la declaración.*

Bienes y derechos tienen que declararse

En ambos casos, la declaración se referirá exclusivamente a los bienes o derechos de que sean titulares, siempre que los mismos estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español con deducción de las cargas y gravámenes de naturaleza real que afecten a dichos bienes o derechos, así como de las deudas por capitales invertidos en los mismos.

■ ***Importante:*** *los sujetos pasivos, ya lo sean por obligación personal o por obligación real, sólo están obligados a presentar la declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a 2018 si su cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.*

Exenciones

Con carácter general (Art. 4 Ley Impuesto Patrimonio)

Están exentos del Impuesto sobre el Patrimonio los siguientes bienes y derechos:

a) Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles,

(2) Respecto al régimen fiscal especial para trabajadores desplazados a territorio fiscal del artículo 93 de la Ley del IRPF véase páginas 70 y ss. del Capítulo 2.

(3) Para determinar en cuál de las Comunidades Autónomas o Ciudades con Estatuto de Autonomía tiene su residencia habitual el contribuyente véase páginas 64 y s. del Capítulo 2.

así como aquellos otros que hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura, inscritos en el Registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, los bienes exentos son únicamente los siguientes bienes inmuebles:

- **En Zonas Arqueológicas***:* Los bienes inmuebles incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español (BOE del 29).
- **En Sitios o Conjuntos Históricos**: Los bienes inmuebles que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

b) Los bienes integrantes del Patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas, que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

c) Determinados objetos de arte y antigüedades. A efecto de la aplicación de la exención, **se consideran objetos de arte** las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.

Asimismo, **se consideran antigüedades** los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

Los objetos de arte y antigüedades que se declaran exentos son los siguientes:

1º) Aquellos cuyo valor sea inferior a las cantidades que se indican:

- 90.151,82 euros cuando se trate de obras pictóricas y escultóricas con menos de cien años de antigüedad.
- 60.101,21 euros en el caso de obras pictóricas con cien o más años de antigüedad.
- 60.101,21 euros cuando se trate de colecciones o conjuntos de objetos artísticos, culturales y antigüedades.
- 42.070,85 euros cuando se trate de obras escultóricas, relieves y bajo relieves con cien o más años de antigüedad.
- 42.070,85 euros en los casos de colecciones de dibujos, grabados, libros, documentos e instrumentos musicales.
- 42.070,85 euros cuando se trate de mobiliario.
- 30.050,61 euros en los casos de alfombras, tapices y tejidos históricos.
- 18.030,36 euros cuando se trate de dibujos, grabados, libros impresos o manuscritos y documentos unitarios en cualquier soporte.
- 9.015,18 euros en los casos de instrumentos musicales unitarios de carácter histórico.
- 9.015,18 euros en los casos de objetos de cerámica, porcelana y cristal antiguos.
- 6.010,12 euros cuando se trate de objetos arqueológicos.
- 2.404,05 euros cuando se trate de objetos etnográficos.

2º) Los que hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a Museos o Instituciones Culturales sin fin de lucro, para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados.

3º) La obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.

d) El ajuar doméstico, entendiéndose como tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas con cilindrada igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, las aeronaves y los objetos de arte y antigüedades.

e) Los derechos de contenido económico en los siguientes instrumentos:

- Los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.
- Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los planes de previsión asegurados definidos en el artículo 51.3 de la Ley del IRPF.
- Los derechos de contenido económico que correspondan aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial regulados en el artículo 51.4 de la Ley del IRPF.
- Los derechos de contenido económico derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas, en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, así como los derivados de las primas satisfechas por los empresarios a los citados contratos de seguro colectivo.
- Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el artículo 51.5 de la Ley del IRPF.

f) Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial, mientras permanezcan en el patrimonio del autor y, en el caso de la propiedad industrial, siempre que no estén afectos a actividades empresariales.

g) Los valores pertenecientes a no residentes cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

h) El patrimonio empresarial y profesional [(4)]. Esta exención incluye los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad económica, empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el contribuyente y constituya su principal fuente de renta.

La aplicación de la exención está condicionada a que en la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre) se cumplan los siguientes requisitos:

---

(4) Véanse los artículos 1 a 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. Página 1184 del Apéndice normativo de este impuesto.

1º Que los bienes y derechos estén afectos al desarrollo de una actividad económica, empresarial o profesional, en los términos del artículo 29 de la Ley del IRPF y 22 del Reglamento de dicho impuesto. **(5)**

Se entenderá que el arrendamiento de inmuebles constituye actividad económica cuando concurran el requisito previstos en el artículo 27.2 Ley del IRPF, esto es, cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

2º Que la actividad económica, empresarial o profesional, a la que dichos bienes y derechos estén afectos se ejerza de forma habitual, personal y directa por el contribuyente titular de los mismos.

No obstante, estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos cónyuges, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de ellos, siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos por la Ley.

3º Que la actividad económica, empresarial o profesional, constituya la principal fuente de renta del contribuyente.

Se entenderá que la actividad empresarial o profesional constituye la principal fuente de renta cuando, al menos, el 50 por 100 del importe de la base imponible general y del ahorro del IRPF del contribuyente, suma de las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración del IRPF, provenga de rendimientos netos de las actividades empresariales o profesionales de que se trate.

A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán las remuneraciones por las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades de las que, en su caso, se posean participaciones exentas de este impuesto, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en dichas entidades.

En los casos de transmisiones lucrativas de participaciones de empresa familiar, para aplicar la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, se requiere comparar la remuneración percibida por el sujeto pasivo con la suma algebraica de la totalidad de los rendimientos netos reducidos del trabajo y de actividades empresariales y profesionales.

4º Cuando un mismo contribuyente ejerza dos o más actividades empresariales o profesionales de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos empresariales o profesionales de todas ellas.

- ***Importante:*** *en el supuesto de menores de edad o incapacitados que sean titulares de los elementos patrimoniales afectos, los requisitos exigidos en los números 2.º y 3.º anteriores, se considerarán cumplidos cuando se ajusten a los mismos sus representantes legales.*

Ejemplo:

Don A.H.C. desarrolla en el ejercicio 2018 de forma habitual, personal y directa una actividad empresarial de la que ha obtenido unos rendimientos netos de 29.000 euros. La base imponible general y del ahorro del IRPF declarada por don A.H.C. en dicho ejercicio asciende a 60.000 euros. El valor de todos los bienes y derechos afectos a la actividad económica desarrollada, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, es de 200.000 euros.

Don A.H.C. ha percibido durante 2018 un total de 3.000 euros por el desempeño de determinadas funciones directivas que le ha encomendado el Consejo de Administración de una entidad en la que tiene participaciones exentas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Determinar si los bienes y derechos de don A.H.C. afectos a la actividad empresarial desarrollada por el mismo están o no exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio en 2018.

---

(5) Los criterios de afectación de bienes y derechos al ejercicio de una actividad económica se comentan en las páginas 199 y siguientes del Capítulo 6 del presente Manual.

Solución:

Para el cálculo de la principal fuente de renta de don A.H.C. no se tienen en cuenta las retribuciones percibidas por las funciones de dirección desempeñadas en la entidad de la que posee participaciones exentas del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, el 50 por 100 de la base imponible general y del ahorro del IRPF del contribuyente asciende a:

50% de (60.000 – 3.000) = 28.500 euros

El rendimiento neto de la actividad del presente ejercicio asciende a 29.000 euros, que es superior al 50 por 100 de la base imponible del IRPF del contribuyente. Por consiguiente, los bienes y derechos afectos a la actividad empresarial están exentos del Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio 2018.

Comentario: al depender de un determinado nivel de rendimientos, puede suceder que un mismo contribuyente tenga derecho a la exención en un determinado ejercicio y no en el siguiente.

i) Participaciones en determinadas entidades, con o sin cotización en mercados organizados, excluidas las participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (6).

Para que resulte de aplicación la exención, han de cumplirse, a la fecha del devengo de impuesto (31 de diciembre), los siguientes requisitos y condiciones:

1º Que la entidad, sea o no societaria, realice una actividad económica y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

  Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computarán los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

Sin perjuicio de lo anterior, no se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los bene-

(6) Véanse los artículos 4 a 6 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. Páginas 1184 y ss. del Apéndice normativo de este impuesto.

ficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores.

A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por 100, de la realización de actividades económicas.

2º Que la participación del contribuyente en el capital de la entidad sea al menos del **5 por 100**, computada de forma individual, **o del 20 por 100** conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga el parentesco su origen en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas anteriormente indicadas, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma, deberán cumplirse, al menos, en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

3º Que el contribuyente ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad. A estos efectos, se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director General, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

En el supuesto de que los titulares de las acciones o participaciones sean menores de edad o incapacitados, esta condición se considerará cumplida cuando se ajusten a la misma sus representantes legales.

4º Que, por las funciones de dirección ejercidas en la entidad, **el contribuyente perciba una remuneración que represente más del 50 por 100** de la totalidad de sus rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas correspondientes al ejercicio 2018.

A efectos de determinar dicho porcentaje, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas desarrolladas de forma habitual, personal y directa por el contribuyente cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención por este impuesto.

Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades en las cuales concurran los requisitos y condiciones anteriormente citados, el cómputo del porcentaje del 50 por 100 se efectuará de forma separada respecto de cada una de dichas entidades. Es decir, sin incluir entre los rendimientos derivados del ejercicio de las funciones de dirección los obtenidos en otras entidades.

5º Cuantía de la exención. Cumplidos los requisitos y condiciones mencionados, **la exención alcanza a la totalidad del valor de las participaciones**, siempre que la totalidad del patrimonio neto de la entidad se encuentre afecto a la actividad económica desarrollada.

Sin embargo, si en el patrimonio de la entidad existen bienes y derechos que no se encuentran afectos al desarrollo de ninguna actividad económica, la exención sólo alcanzará al valor de las participaciones en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la actividad, y el valor total del patrimonio neto de la entidad.

No pueden considerarse elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el número 3º anterior, ni aquéllos que estén cedidos por precio inferior al de mercado a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En tales supuestos, para determinar el valor de las participaciones exentas puede utilizarse la siguiente fórmula:

$$\text{Valor participaciones x } \frac{\text{Valor neto de los activos afectos}}{\text{Valor total del patrimonio neto de la entidad}}$$

- ***Atención:*** *cumplidos los requisitos comentados, pueden aplicar la exención, además del titular de la plena propiedad o de la nuda propiedad de las acciones y participaciones, el titular del derecho de usufructo vitalicio sobre las mismas.*

Ejemplo:

Doña V.G.C. ha obtenido en el ejercicio 2018 rendimientos netos del trabajo por importe de 50.000 euros.

Asimismo, ha obtenido 120.000 euros en concepto de rendimientos netos derivados del ejercicio de una actividad profesional que desarrolla de forma habitual, personal y directa. Los bienes y derechos afectos al ejercicio de esta actividad están exentos en dicho ejercicio del Impuesto sobre el Patrimonio al cumplirse los requisitos exigidos al efecto.

Doña V.G.C., participa, además, con un porcentaje del 33 por 100 en el capital social de las sociedades anónimas "Alfa" y "Beta", que no cotizan en bolsa ni están sometidas al régimen de sociedades patrimoniales.

En ambas sociedades ejerce funciones de dirección, percibiendo por ello en el ejercicio 2018 en concepto de rendimientos del trabajo las siguientes retribuciones:

- S.A. "Alfa": 15.000 euros.
- S.A. "Beta": 76.000 euros.

De acuerdo con la contabilidad de la S.A. "Beta", debidamente auditada, el valor neto de los activos de la entidad afectos al desarrollo de la actividad económica asciende a 2.000.000 de euros, en el ejercicio 2018 siendo 2.600.000 euros el valor total del patrimonio neto de la entidad en dicho ejercicio. Asimismo, de acuerdo con los datos contables de la entidad, el valor de la participación de doña V.G.C., a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, asciende a 150.000 euros.

Determinar el valor de las participaciones exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio en el ejercicio 2018.

Solución:

1.- Porcentaje de participación:

La titular de las participaciones cumple el porcentaje mínimo de participación exigido para la aplicación de la exención en cada una de las dos sociedades.

2.- Porcentaje de las retribuciones por las funciones de dirección ejercidas en el seno de cada entidad:

- S.A. "Alfa": 15.000 x 100 ÷ 65.000 = 23,08 por 100
- S.A. "Beta": 76.000 x 100 ÷ 126.000 = 60,32 por 100

El cómputo del porcentaje de las retribuciones se realiza de forma separada para cada una de las entidades, sin computarse en ambos casos los rendimientos netos de la actividad económica desarrollada por doña V.G.C., cuyos bienes y derechos afectos disfrutan de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, ni tampoco los obtenidos en la otra entidad.

A la vista de los porcentajes obtenidos, sólo procede la exención de las participaciones en la S.A. "Beta", al ser las retribuciones por las funciones de dirección desarrolladas en esta sociedad superiores al 50 por 100 de los rendimientos netos del trabajo obtenidos en el ejercicio 2018.

3.- Determinación del importe exento de las participaciones:

Al existir dentro del balance de la S.A. "Beta" bienes y derechos que no se encuentran afectos al ejercicio de la actividad económica, el valor concreto de las participaciones exentas se determina de la siguiente forma:

150.000 x 2.000.000 ÷ 2.600.000 = 115.384,62 euros.

j) La vivienda habitual del contribuyente, con un importe máximo de 300.000 euros. La exención se aplicará por el sujeto pasivo que ostente sobre la vivienda habitual el derecho de propiedad, pleno o compartido, o un derecho real de uso o disfrute sobre la misma (usufructo, uso o habitación).

Los contribuyentes que sean titulares de derechos que no den lugar al uso y disfrute de la vivienda habitual (como, por ejemplo, la nuda propiedad, que únicamente confiere a su titular el poder de disposición de la vivienda, pero no su uso y disfrute), no podrán aplicar la exención de la vivienda habitual.

A efectos de la aplicación de la exención, tiene la consideración de vivienda habitual aquella en la que el declarante resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquél carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, se produzca el fallecimiento del contribuyente o concurran circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas. [7]

- ***Importante:*** *deben incluirse en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio la relación y valoración de los elementos patrimoniales exentos que correspondan al patrimonio empresarial o profesional, a las participaciones exentas en entidades con o sin cotización en mercados organizados y a la vivienda habitual del contribuyente. El resto de elementos patrimoniales exentos no deben incluirse en la declaración.*

Contribuyentes residentes en la Comunidad Autónoma de Canarias (Art. 29 bis Decreto Legislativo 1/2009)

Además de las exenciones anteriormente comentadas, los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias podrán aplicar la exención de los bienes y derechos de contenido económico que cumplan los siguientes requisitos:

- Que estén computados para la determinación de su base imponible y,
- Que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

Contribuyentes residentes en la Comunidad de Castilla y León (Art. 11 Decreto Legislativo 1/2013)

Al igual que en el caso anterior, los contribuyentes residentes en el territorio de la Comunidad de Castilla y León podrán aplicar la exención de los bienes y derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

[7] El concepto de vivienda habitual se comenta en el Capítulo 16 de este Manual, páginas 546 y siguiente.

Titularidad de los elementos patrimoniales

(Arts. 7 y 8 Ley Impuesto Patrimonio)

Al configurarse el Impuesto sobre el Patrimonio como un impuesto estrictamente individual y no existir la tributación conjunta ni la acumulación de patrimonios de los cónyuges e hijos menores, es preciso delimitar los criterios de atribución e imputación de los elementos patrimoniales al sujeto pasivo declarante. A este respecto, la Ley del impuesto establece las siguientes reglas:

Criterio general

Los bienes y derechos, así como las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, así como de las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Asimismo, se presume que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

Reglas de titularidad en caso de matrimonio

En caso de matrimonio, resultan de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, **sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos**, salvo que se justifique otra cuota de participación. Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones se atribuirán a los cónyuges de acuerdo con el mismo criterio. [8]

Supuestos especiales de titularidad patrimonial

Bienes y derechos de entidades sin personalidad jurídica

Los bienes y derechos de que sean titulares las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, **se atribuirán a los socios comuneros o partícipes**, según las normas aplicables en cada caso y si éstas no constaran a la Administración, en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

Bienes o derechos adquiridos con precio aplazado (Art. 8.Uno Ley Impuesto Patrimonio)

En la adquisición de bienes o derechos con contraprestación aplazada, en todo o en parte, el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas de este impuesto **se imputará**

(8) La atribución entre cónyuges de bienes y derechos afectos al ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales se comenta en la página 1155 de este mismo Capítulo.

íntegramente al adquirente del mismo, quien incluirá entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada. Por su parte, el vendedor incluirá entre los derechos de su patrimonio el crédito correspondiente a la parte de la contraprestación aplazada.

Ejemplo:

Don A.H.M. vende a don P.P.J. un local por 120.000 euros, recibiendo en metálico 70.000 euros, que invierte en acciones admitidas a negociación, y quedando aplazado el resto.

El valor de negociación media en el cuarto trimestre del año de las acciones adquiridas por don A.H.M., asciende a 65.500 euros.

Determinar la declaración del comprador y vendedor del citado local.

Solución:

Declaración de don P.P.J. (comprador):

- Otros inmuebles urbanos (el local adquirido) 120.000
- Deudas deducibles (la deuda con don A.H.M.)................................. – 50.000

Declaración de don A.H.M. (vendedor):

- Acciones admitidas a negociación.. 65.500
- Otros bienes y derechos (el crédito contra don P.P.J.) 50.000

Venta de bienes con reserva de dominio (Art. 8.Dos Ley Impuesto Patrimonio)

En caso de venta de bienes con reserva de dominio, mientras la propiedad no se transmita al adquirente, el derecho de éste se computará por la totalidad de las cantidades que hubiera entregado hasta la fecha del devengo del impuesto, constituyendo dichas cantidades deudas del vendedor, que será a quien se impute el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del impuesto.

Ejemplo:

Don A.P.H. vende a don J.P.A. un local, valorado a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio en 100.000 euros, por importe de 120.000 euros, con pacto de reserva de dominio, habiendo recibido a cuenta 70.000 euros, que invierte en acciones admitidas a negociación cuyo valor de negociación media del cuarto trimestre es de 65.500 euros.

Determinar la declaración del comprador y vendedor del citado local.

Solución:

Declaración de don J.P.A. (comprador):

- Otros bienes y derechos (importe pagado a cuenta) 70.000

Declaración de don A.P.H. (vendedor):

- Otros inmuebles urbanos (el local) 100.000
- Acciones admitidas a negociación 65.500
- Deudas deducibles (cobrado a cuenta) .... – 70.000

Esquema de liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio

FASE 1ª	(+)	PATRIMONIO BRUTO (Valor total de los bienes y derechos no exentos)
	(−)	DEUDAS DEDUCIBLES
	=	BASE IMPONIBLE (PATRIMONIO NETO)
FASE 2ª	(−)	REDUCCIÓN POR MÍNIMO EXENTO
	=	BASE LIQUIDABLE (PATRIMONIO NETO SUJETO A GRAVAMEN)
FASE 3ª	(x)	TIPOS APLICABLES SEGÚN ESCALA DE GRAVAMEN
	=	CUOTA ÍNTEGRA
FASE 4ª	(−)	REDUCCIÓN POR LÍMITE CONJUNTO CON EL IRPF
	(−)	DEDUCCIÓN POR IMPUESTOS SATISFECHOS EN EL EXTRANJERO
	(−)	BONIFICACIÓN CEUTA Y MELILLA
	(−)	DEDUCCIONES AUTONÓMICAS
	(−)	BONIFICACIONES AUTONÓMICAS
	=	CUOTA RESULTANTE (A INGRESAR O CERO)

Fase 1ª. Determinación de la base imponible (patrimonio neto)

Los distintos bienes y derechos que integran el patrimonio bruto del contribuyente deben computarse aplicando las reglas específicas de valoración establecidas al efecto en la Ley del impuesto en función de la naturaleza propia de cada elemento patrimonial. Sin embargo, antes de entrar a comentar cada uno de los criterios de valoración legalmente establecidos es conveniente señalar, como cuestión previa, las reglas que deben utilizarse para proceder a la valoración de los elementos patrimoniales adquiridos, situados o depositados en el extranjero.

Cuestión previa: reglas para la valoración de los elementos patrimoniales adquiridos, situados o depositados en el extranjero

En el supuesto de elementos patrimoniales adquiridos, situados o depositados en el extranjero, para expresar la valoración de los mismos en euros a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio deberán tenerse en cuenta, en su caso, las siguientes reglas particulares:

1ª Elementos patrimoniales cuyas reglas de valoración atienden al valor de adquisición.

Tratándose de elementos patrimoniales cuyo precio, contraprestación o valor de adquisición esté cifrado originariamente en moneda distinta del euro y sea alguna de dichas magnitudes por la que deban computarse a efectos de este impuesto, el contravalor en euros deberá determinarse:

a) En caso de monedas distintas de las de los Estados miembros de la Unión Europea que han adoptado el euro, en función del tipo de cambio oficial del euro correspondiente a la fecha de

devengo del Impuesto publicado por el Banco Central Europeo o, en su defecto, el último tipo de cambio oficial publicado con anterioridad.[9]

Si no existiese tipo de cambio oficial, se tomará como referencia el valor de mercado de la unidad monetaria de que se trate.

b) En el caso de monedas de los Estados miembros de la Unión Europea que adoptaron el euro, en función de los tipos de conversión irrevocablemente fijados entre el euro y la moneda de que se trate contenidos en el Reglamento (CE) número 2866/98 del Consejo, de 31 de diciembre de 1998 (DOCE de 31/12/98), teniendo en cuenta para su conversión y redondeo las reglas establecidas por el Reglamento (CE) nº 1103/97, del Consejo, de 17 de junio, sobre determinadas disposiciones relativas a la introducción del euro.

2ª Valoración de los bienes inmuebles situados en el extranjero.

En el supuesto de bienes inmuebles situados en el extranjero, deberán declararse en este impuesto por el contravalor en euros del precio, contraprestación o valor de adquisición, determinado conforme a lo indicado en la regla 1.ª anterior.

3ª Depósitos en cuenta en moneda distinta del euro.

Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, se computarán por el saldo que arrojen a la fecha de devengo del impuesto, salvo que aquél resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

A estos efectos, el cálculo del saldo medio se efectuará en la moneda de que se trate, de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, determinándose a continuación su contravalor en euros conforme a la regla 1ª.

4ª Valores mobiliarios negociados en mercados organizados situados en el extranjero.

Cuando la Ley del Impuesto hace referencia a "mercados organizados" hay que entender que éstos son exclusivamente los mercados organizados regulados en Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (BOE del 24). Por consiguiente, los valores mobiliarios negociados en mercados organizados situados en el extranjero se valorarán, a efectos de este impuesto, conforme a las reglas establecidas para los valores mobiliarios no admitidos a negociación, teniendo en cuenta lo expuesto en la regla siguiente en el supuesto de que se trate de valores representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades.

5ª Valores representativos de la participación en fondos propios de entidades extranjeras, no negociados en mercados organizados.

En el supuesto de acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualquier tipo de entidad extranjera, no negociadas en mercados organizados españoles, para determinar el valor que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto, se calculará el promedio de dichos beneficios en la moneda correspondiente, determinándose a continuación su contravalor en euros conforme a lo indicado en la regla 1ª.

(9) Véase la Resolución de 31 de diciembre de 2018, del Banco de España, por la que se publican los cambios del euro correspondientes al día 31 de diciembre de 2018, publicados por el Banco Central Europeo, que tendrán la consideración de cambios oficiales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre la Introducción del Euro (BOE 03-01-2019).

Formación del patrimonio bruto: reglas de valoración de los bienes y derechos

1. Bienes inmuebles (Art. 10 Ley Impuesto Patrimonio)

Los bienes inmuebles tanto de naturaleza urbana como rústica deben valorarse en el Impuesto sobre el Patrimonio de acuerdo con las siguientes reglas:

Regla general de valoración

Los bienes inmuebles de naturaleza urbana o rústica, se computarán tomando como referencia **el mayor valor de los tres siguientes:**

a) El valor catastral consignado en el recibo correspondiente a 2018 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

b) El valor comprobado por la Administración a efectos de otros tributos, como, por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

c) El precio, contraprestación o valor de adquisición. En relación con estos términos, debe precisarse que el precio se refiere a las operaciones de compraventa, la contraprestación a las permutas y el valor de adquisición a los supuestos de sucesiones o donaciones.

Reglas especiales de valoración

a) Inmuebles que estén arrendados a 31 de diciembre de 2018

Los inmuebles urbanos arrendados se valorarán de acuerdo con la regla general anteriormente comentada. No obstante, las viviendas y locales de negocio arrendados mediante contratos celebrados antes del 9 de mayo de 1985 **se valorarán capitalizando al 4 por 100 la renta devengada en el ejercicio 2018**, siempre que el resultado sea inferior al que resultaría de la aplicación de la regla general de valoración de bienes inmuebles. [10]

A estos efectos, para el cálculo de la capitalización de la renta puede utilizarse esta fórmula:

$$\text{Valor computable} = \text{Renta devengada} \times \frac{100}{4}$$

b) Inmuebles en fase de construcción

Los inmuebles que estén en fase de construcción **se valorarán por las cantidades que efectivamente se hubiesen invertido** en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre). También deberá computarse el correspondiente valor patrimonial del solar.

En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional del valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

c) Inmuebles adquiridos en régimen de aprovechamiento por turno

El derecho de aprovechamiento por turno de inmuebles atribuye a su titular la facultad de disfrutar, con carácter exclusivo, durante un período específico de cada año, consecutivo o alterno, un alojamiento susceptible de utilización independiente por tener salida propia a la vía pública o a un elemento común del edificio en el que estuviera integrado y que esté dotado, de modo permanente, con el mobiliario adecuado al efecto, así como del derecho a la prestación de los servicios complementarios. Este derecho, que actualmente se regula el Título II de la

[10] Véanse las disposiciones transitorias segunda y tercera de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos urbanos (BOE del 25).

Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (BOE del 7), puede constituirse como derecho real limitado o con carácter obligacional (en este caso, como contrato de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada) y se valora, cualquiera que sea su naturaleza (real u obligacional) por el **precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos**.

- ***Importante:*** *téngase en cuenta que, con independencia de que los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles deban valorarse por su precio de adquisición, cuando se trate de un derecho real debe declararse en el apartado "M" (Derechos reales de uso y disfrute) del modelo D-714 del Impuesto sobre el Patrimonio, y cuando tenga carácter obligacional en el apartado "Q" (Demás bienes y derechos de contenido económico) del citado modelo.*

d) Derecho de nuda propiedad sobre inmuebles

El valor del derecho de nuda propiedad, **se computará por la diferencia entre el valor total del bien y el valor del usufructo que sobre el mismo se haya constituido**. En el caso de que el derecho real que recaiga sobre el bien sea un usufructo vitalicio que a su vez sea temporal, la nuda propiedad se valorará aplicando, de entre las reglas de valoración del usufructo, aquélla que atribuya menor valor a la nuda propiedad. [11]

2. Bienes y derechos afectos a actividades económicas (Art. 11 Ley Impuesto Patrimonio)

Los bienes y derechos afectos a actividades económicas, empresariales o profesionales, pueden resultar exentos del impuesto si el titular de los mismos cumple los requisitos establecidos al efecto y que se comentan en las páginas 1143 y ss. de este mismo Capítulo. Resulten o no exentos, deben declararse utilizando las reglas de valoración siguientes:

Actividades económicas con contabilidad ajustada al Código de Comercio

Los bienes y derechos de las personas físicas afectos al ejercicio de actividades empresariales o profesionales según las normas del IRPF [12], excepto los bienes inmuebles, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad **por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible**, siempre que la contabilidad se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

Actividades económicas sin contabilidad ajustada al Código de Comercio

En este caso, **la valoración de los bienes y derechos afectos se efectuará, elemento por elemento**, aplicando las normas de valoración del Impuesto sobre el Patrimonio que correspondan a la naturaleza de cada elemento.

Supuesto especial: valoración de inmuebles afectos a actividades económicas

Con independencia de que se lleve o no contabilidad ajustada al Código de Comercio, el valor de cada uno de los bienes inmuebles afectos a las actividades económicas, empresariales o profesionales, desarrolladas por su titular se determinará aplicando las reglas de valoración señaladas para los bienes inmuebles en el apartado 1 anterior, salvo que formen parte del ac-

---

[11] Para determinar el valor del usufructo constituido sobre el inmueble, pueden verse las normas de valoración contenidas en el apartado 10. "Derechos reales de uso y disfrute ..." de la página 1159 de este mismo Capítulo.

[12] Los criterios de afectación de bienes y derechos a actividades económicas, empresariales o profesionales, se comentan en las páginas 199 y ss. del Capítulo 6.

tivo circulante de actividades empresariales cuyo objeto consista, exclusivamente, en la construcción o promoción inmobiliaria, en cuyo caso dichos bienes se valorarán con las reglas comentadas en este apartado.

- ***Atención:*** *en caso de matrimonio, tanto si los bienes o derechos afectos a actividades económicas, empresariales o profesionales, son privativos del cónyuge que ejerce la actividad como si, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, son comunes a ambos cónyuges, la valoración de los mismos se efectuará aplicando las reglas comentadas en este apartado. En este último supuesto, el valor así determinado se atribuirá por mitad en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio de cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota distinta de participación.*

  Si para el desarrollo de la actividad se dispusiese de bienes o derechos (locales, maquinaria, etc.) pertenecientes de forma privativa al cónyuge que no ejerce la actividad, este último los computará íntegramente en su declaración, valorándolos de acuerdo con las reglas contenidas en la normativa del impuesto para los bienes y derechos no afectos que se recogen en los restantes apartados de este epígrafe.

3. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, cuentas financieras y otros tipos de imposiciones en cuenta (Art. 12 Ley Impuesto Patrimonio)

La valoración de cada uno de los depósitos en cuenta se efectuará **por el saldo que arrojen a la fecha del devengo del impuesto** (31 de diciembre), salvo que éste resultase inferior al **saldo medio correspondiente al último trimestre** del año, en cuyo caso se tomará este último.

Para el cálculo de dicho saldo medio, no se computarán:

- Los fondos retirados para la adquisición de bienes y derechos que figuren en el patrimonio.
- Los fondos retirados para la cancelación o reducción de deudas.
- Los ingresos efectuados en el último trimestre que provengan de préstamos o créditos. En estos casos, tampoco será deducible la deuda correspondiente.

- ***Importante:*** *en el supuesto de que sean varios los titulares de las correspondientes cuentas, sus valores se imputarán por partes iguales a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota diferente de participación entre ellos.*

4. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios (Arts. 13 y 14 Ley Impuesto Patrimonio)

Se incluyen como tales, entre otros, los valores la Deuda Pública, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, las Letras del Tesoro, los bonos, cédulas y pagarés, públicos y privados, y los préstamos y créditos concedidos cuya titularidad corresponda al contribuyente. En función de que los correspondientes valores estén o no negociados en mercados organizados, resultan aplicables los siguientes criterios valorativos.

Valores negociados en mercados organizados

Deben computarse según el **valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año**, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

A estos efectos, la relación de los valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación media correspondiente al cuarto trimestre de 2018, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2018 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas se recoge en la Orden HAC/202/2019, de 20 de febrero (BOE del 28).

Valores no negociados en mercados organizados

La valoración de cada uno de estos títulos se realizará **por su nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso**, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

5. Valores representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad (Arts. 15 y 16 Ley Impuesto Patrimonio)

Tienen tal consideración las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de entidades jurídicas, Sociedades y Fondos de Inversión.

Estos valores, con excepción de las acciones y participaciones en las Instituciones de Inversión Colectiva, pueden resultar exentos del impuesto si el titular de los mismos cumple los requisitos establecidos al efecto y que se comentan en las páginas 1146 y s. de este mismo Capítulo. Resulten o no exentos, estos valores deben incluirse en el apartado que correspondan de la declaración, valorándose de acuerdo con las reglas siguientes:

Acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de Instituciones de Inversión Colectiva (Sociedades y Fondos de Inversión), negociadas en mercados organizados

Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva negociadas en mercados organizados **deben computarse por su valor liquidativo a la fecha de devengo del impuesto** (31 de diciembre), valorando los activos incluidos en el balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones para con terceros.

Para facilitar la correcta aplicación de esta regla de valoración, las entidades están obligadas a suministrar a sus socios, asociados o partícipes un certificado en el que conste la valoración de sus respectivas acciones y participaciones.

Acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualesquiera otras entidades jurídicas, negociadas en mercados organizados

Las acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas, negociadas en mercados organizados que deben declararse en este apartado **se computarán por su valor de negociación media en el cuarto trimestre de cada año**.

A estos efectos, relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2018, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2018 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas se recoge en la Orden HAC/202/2019, de 20 de febrero (BOE del 28).

- ***Importante:*** *cuando se trate de suscripción de nuevas acciones no admitidas aún a cotización oficial, emitidas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados, se tomará como valor de estas acciones el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.*

En los supuestos de ampliaciones de capital pendientes de desembolso, la valoración de las acciones se hará de acuerdo con las normas anteriores, como si estuviesen totalmente desembolsadas, incluyendo la parte pendiente de desembolso como deuda del sujeto pasivo.

Acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de Instituciones de Inversión Colectiva (Sociedades y Fondos de Inversión), no negociadas en mercados organizados

La valoración de las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de Instituciones de Inversión Colectiva no negociadas en mercados organizados **se efectuará por el valor liquidativo de los mismos en la fecha del devengo del impuesto**, valorando los activos incluidos en el balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo deducibles las obligaciones para con terceros.

Para facilitar la correcta aplicación de esta regla de valoración, las entidades están obligadas a suministrar a sus socios, asociados o partícipes, un certificado en el que conste la valoración de sus respectivas acciones y participaciones.

Acciones y participaciones en el capital social o en los fondos propios de cualesquiera otras entidades jurídicas no negociadas en mercados organizados, incluidas las participaciones en el capital social de Cooperativas

Participaciones en el capital social de Cooperativas

La valoración de las participaciones de los socios o asociados en el capital social de las cooperativas se determinará en función del **importe total de las aportaciones sociales desembolsadas**, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, **con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas**.

Participaciones en el capital social de otras entidades

La valoración de las citadas acciones y participaciones, se efectuará según el **valor teórico resultante del último balance aprobado**, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el **informe de auditoría resultará favorable.**

En caso de que el balance no haya sido debidamente auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará **por el mayor valor de los tres siguientes**:

- Valor nominal.
- Valor teórico resultante del último balance aprobado.[13]
- Valor resultante de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de la entidad en los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto (31 de diciembre). Dentro de los beneficios se computarán los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances. Para el cálculo de dicha capitalización puede utilizarse la siguiente fórmula:

(13) Las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de febrero y 14 de febrero de 2013, en atención a un criterio "favorable al mejor acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo" interpretan que ha de tomarse como punto de referencia el balance aprobado dentro del plazo legal para la presentación de la autoliquidación por el impuesto, de modo que "si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida, aun cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta".

$\text{Valor} = \dfrac{B_1 + B_2 + B_3}{3} \times \dfrac{100}{20}$	Dónde: B_1, B_2 y B_3 son los beneficios de cada uno de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.

Para la correcta aplicación de estas reglas de valoración, las entidades están obligadas a suministrar a sus socios, asociados o partícipes, certificados conteniendo las valoraciones de sus respectivas acciones y participaciones.

6. Seguros de vida (Art. 17.Uno Ley Impuesto Patrimonio)

Los seguros de vida contratados por el contribuyente, aunque el beneficiario sea un tercero, **se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto** (31 de diciembre). Dicho valor deberá ser facilitado por la entidad aseguradora.

7. Rentas temporales o vitalicias (Art. 17.Dos Ley Impuesto Patrimonio)

La valoración de las rentas temporales o vitalicias constituidas como consecuencia de la entrega de un capital, bien sea en dinero, bienes muebles o inmuebles, cuya titularidad corresponda al declarante deberá realizarse **por el resultado de capitalizar la anualidad al tipo de interés legal del dinero vigente a la fecha de devengo de este impuesto** (31 de diciembre) y tomando del capital resultante aquella parte que, según las reglas establecidas para valorar los usufructos, corresponda a la edad del rentista, si la renta es vitalicia, o a la duración de la renta, si es temporal. (14)

Para el ejercicio 2018 el tipo de interés legal del dinero ha sido fijado en el 3 por 100.

Cuando el importe de la renta no se cuantifique en unidades monetarias, la valoración se obtendrá capitalizando la cantidad de 7.519,59 euros, importe del indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM) para el año 2018.

Ejemplo:

Don M.P.S., de 60 años de edad a 31 de diciembre de 2018, transmitió el piso en el que residía a cambio de una renta vitalicia de 12.000 euros anuales. El interés legal del dinero en 2018 fue del 3 por 100.

Determinar el valor por el que dicha renta vitalicia debe declararse en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Solución:

Capitalización de la renta que se percibe:

12.000 x (100 ÷ 3) = 400.000 euros

Se aplica el porcentaje que le corresponda al usufructo vitalicio en función de la edad del rentista:

(89 – 60) = 29%

Valor de la renta vitalicia:

29% de 400.000 = 116.000 euros

8. Vehículos, joyas, pieles de carácter suntuario, embarcaciones y aeronaves (Art. 18 Ley Impuesto Patrimonio)

En este apartado se incluyen las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarca-

(14) Las reglas de valoración de los usufructos pueden consultarse en el apartado 10 "Derechos reales de uso y disfrute excluidos los que, en su caso, recaigan sobre la vivienda habitual del sujeto pasivo", que se comenta en la página siguiente de este mismo Capítulo.

ciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves cuya titularidad corresponda al declarante.

La valoración de estos bienes **se efectuará por su valor de mercado a la fecha del devengo del impuesto** (31 de diciembre).

Para determinar el valor de mercado podrán utilizarse las tablas de valoración de vehículos usados aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, incluidas para 2018 en la Orden HFP/1258/2017, de 5 diciembre (BOE del 22).

9. Objetos de arte y antigüedades (Art. 19 Ley Impuesto Patrimonio)

A efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, se entiende por:

Objetos de arte: las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos se trate de obras originales.

Antigüedades: los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

La valoración de estos bienes se efectuará por su valor de mercado a la fecha de devengo del impuesto (31 de diciembre).

- ***Importante:*** *los objetos de arte y las antigüedades que tengan la consideración de exentos del impuesto* (15) *no deben incluirse en la declaración.*

10. Derechos reales de uso y disfrute (excluidos los que, en su caso, recaigan sobre la vivienda habitual del sujeto pasivo) (Art. 20 Ley Impuesto Patrimonio)

En este apartado se incluyen los derechos reales de uso y disfrute, excepto los que recaigan sobre la vivienda habitual del sujeto pasivo, así como los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, cuando dichos contratos no comporten la titularidad parcial del inmueble.

Usufructo temporal. Su valor se estimará proporcionalmente respecto del valor total del bien, en razón de un 2 por 100 por cada período de un año que quede de vigencia del usufructo, sin exceder del 70 por 100.

Por consiguiente, para determinar el valor de los usufructos temporales se aplicará sobre el valor total del bien el porcentaje que resulte de la siguiente operación:

(2 x nº años que queden de vigencia)%, con un máximo del 70%

Usufructo vitalicio. Su valor se estimará partiendo del 70 por 100 del valor total del bien, cuando el usufructuario tenga menos de 20 años de edad, y minorando dicho porcentaje en un 1 por 100 por cada año en que se supere dicha edad, hasta un mínimo del 10 por 100 del valor total del bien.

Por consiguiente, el valor de los usufructos vitalicios será la cantidad que se obtenga de aplicar sobre el valor total del bien el porcentaje que resulte de la siguiente operación:

(15) La relación de objetos de arte y antigüedades exentos se contiene en la página 1142 de este Capítulo.

(89 – edad del usufructuario a 31 de diciembre)%, con mínimo del 10% y máximo del 70%

Derechos de uso y habitación. Se computarán por el valor que resulte de aplicar sobre el 75 por 100 del valor de los bienes sobre los que fueron impuestos tales derechos, las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales o vitalicios, según el caso.

Derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles. Se valorarán por su precio de adquisición, cualquiera que sea su naturaleza.

Ejemplo:

Don M.T.S. es titular de un derecho de usufructo vitalicio sobre un inmueble cuya valoración, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, es de 90.000 euros. La edad del usufructuario a 31 de diciembre de 2018 es de 25 años.

Determinar el valor del usufructo vitalicio a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Solución:

1.- Determinación del porcentaje aplicable en función de la edad del usufructuario: (89 – 25) = 64 por 100

2.- Valor del usufructo vitalicio: 64% de 90.000 = 57.600 euros

11. Concesiones administrativas (Art. 21 Ley Impuesto Patrimonio)

La valoración de las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, debe efectuarse aplicando los criterios contenidos en el artículo 13 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, (BOE del 20 de octubre).

A tenor de lo dispuesto en dicho artículo y como norma general, el valor de la concesión se fijará por la aplicación de la regla o reglas que, en atención a la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario, resulten aplicables de las que se indican a continuación:

Reglas generales de valoración

a) Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon, que deba satisfacer el concesionario, por el importe de la misma.

b) Si la Administración señalase un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente y la duración de la concesión no fuese superior a un año, por la suma total de las prestaciones periódicas. Si la duración de la concesión fuese superior al año, capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

Cuando para la aplicación de esta regla hubiese que capitalizar una cantidad anual que fuese variable como consecuencia, exclusivamente, de la aplicación de cláusulas de revisión de precios, que tomen como referencia índices objetivos de su evolución, se capitalizará la correspondiente al primer año. Si la variación dependiese de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba satisfacer durante la vida de la concesión.

c) Cuando el concesionario esté obligado a revertir a la Administración bienes determinados, se computará el valor neto contable estimado de dichos bienes a la fecha de la reversión, más los gastos previstos para la reversión. Para el cálculo del valor neto contable de los bienes se aplicarán las tablas de amortización aprobadas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas.

Reglas especiales de valoración

En los casos especiales en que, por la naturaleza de la concesión, el valor no pueda fijarse por las reglas expuestas anteriormente, éste se determinará ajustándose a las siguientes reglas:

a) Aplicando al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2 por 100 por cada año de duración de la concesión, con el mínimo del 10 por 100 y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos.

b) A falta de la anterior valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.

c) En defecto de las dos reglas anteriores, por el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios previstos en la Ley General Tributaria.

12. Derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial (Art. 22 Ley Impuesto Patrimonio)

Los derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial adquiridos a terceros que no se encuentren afectos al desarrollo de actividades económicas, empresariales o profesionales, **deben computarse por su valor de adquisición**.

Si los derechos derivados de la Propiedad Intelectual e Industrial adquiridos a terceros se encuentran afectos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, deben declararse en el apartado correspondiente a los bienes y derechos afectos a actividades económicas.

13. Opciones contractuales (Art. 23 Ley Impuesto Patrimonio)

En este apartado se incluirán las opciones contractuales cuya titularidad corresponda al declarante, derivadas de contratos que faculten a una persona para que, a su arbitrio y dentro de un tiempo máximo pactado, pueda decidir acerca del perfeccionamiento de un contrato principal (generalmente de compraventa) frente a otra persona que, de momento, queda vinculada a soportar los resultados de dicha libre decisión del titular del derecho de opción.

Las opciones contractuales se valoran por el precio especial convenido y, a falta de éste, o si fuese menor, por el 5 por 100 de la base sobre la que se liquidarían, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los contratos sobre los que dichas opciones recaigan.

14. Demás bienes y derechos de contenido económico (Art. 24 Ley Impuesto Patrimonio)

Los bienes y derechos de contenido económico no contemplados en los apartados anteriores **se valorarán por el precio de mercado** a la fecha del devengo del impuesto, 31 de diciembre.

Deudas deducibles (Art. 25 Ley Impuesto Patrimonio)

Tienen la consideración de deudas deducibles en el Impuesto sobre el Patrimonio las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, así como las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Las deudas sólo serán deducibles cuando estén debidamente justificadas, sin que en ningún caso sean deducibles los intereses.

Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre).

No serán objeto de deducción:

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar éste fallido. En caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

c) Las cargas y gravámenes que correspondan a bienes exentos de este impuesto, ni las deudas contraídas para la adquisición de los mismos.

Cuando la exención sea parcial, como sucede en los supuestos en los que el valor de la vivienda habitual sea superior a 300.000 euros, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas que corresponda a la parte no exenta del bien o derecho de que se trate.

Supuesto especial: deudas relacionadas con bienes y derechos afectos

La inclusión de estas deudas junto con las restantes deudas deducibles sólo procederá cuando concurran las siguientes circunstancias:

- Cuando los elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales y profesionales no estén exentos del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Cuando el sujeto pasivo no lleve contabilidad ajustada al Código de Comercio.

- ***Importante:*** *en los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.*

Patrimonio neto (base imponible) (Art. 9 Ley Impuesto Patrimonio)

Esta magnitud está constituida por la diferencia algebraica entre el importe del patrimonio bruto y la totalidad de las deudas deducibles.

Fase 2ª. Determinación de la base liquidable (patrimonio neto sujeto a gravamen)

(Art. 28.Dos y Tres Ley Impuesto Patrimonio)

Reducción por mínimo exento

Para sujetos pasivos por obligación personal residentes en alguna Comunidad Autónoma

La Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del 19), establece en su artículo 47 que las Comunidades Autónomas podrán asumir en el Impuesto sobre el Patrimonio, entre otras competencias normativas, las relativas a la determinación del mínimo exento.

En consecuencia, la base imponible se reducirá, **exclusivamente en el supuesto de obligación personal de contribuir**, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma en concepto de mínimo exento.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento, la base imponible se reducirá en 700.000 euros, cuantía establecida a estos efectos en el artículo 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

El importe del mínimo exento aplicable en 2018 por los contribuyentes del Impuesto sobre el Patrimonio por obligación personal es, con carácter general, de 700.000 euros, salvo en las siguientes Comunidades Autónomas:

- **Aragón** **(16)**: el importe del mínimo exento se fija en 400.000 euros.
- **Cataluña** **(17)**: el importe del mínimo exento se fija en 500.000 euros.
- **Extremadura** **(18)**:

- Con carácter general, el importe del mínimo exento se fija en 500.000 euros

- No obstante, para los contribuyentes que fueren discapacitados, ese mínimo será el siguiente:

a) 600.000 euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 e inferior al 50 por 100.

b) 700.000 euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50 e inferior al 65 por 100.

c) 800.000 de euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65 por 100.

Para aplicar el mínimo exento que corresponda, el contribuyente deberá tener reconocida una incapacidad permanente, estar incapacitado judicialmente o tener reconocido alguno de los grados de discapacidad que se indican.

A estos efectos, el grado de discapacidad o la incapacitación serán reconocidas o declaradas por el órgano administrativo o judicial competente, de acuerdo con la normativa aplicable.

- **Comunitat Valenciana** **(19)**

Con carácter general, el importe del mínimo exento se fija en 600.000 euros

No obstante, para los contribuyentes con discapacidad psíquica, con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento, y para contribuyentes con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento, el importe del mínimo exento se eleva a 1.000.000 euros.

Para sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y para los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir

El mínimo exento por importe de 700.000 será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

Base liquidable (patrimonio neto sujeto a gravamen)

La base liquidable es la diferencia entre el importe de la base imponible (patrimonio neto) y la cantidad que proceda aplicar en concepto de mínimo exento.

---

(16) Véase el artículo 150-2 del texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos aprobado por el Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón

(17) Véase el artículo 2 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas.

(18) Véase el artículo 14 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril.

(19) Véase el artículo 8 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del impuesto sobre la renta de las personas físicas y restantes tributos cedidos

Fase 3ª. Determinación de la cuota íntegra

(Art. 30 Ley Impuesto Patrimonio)

Regla general

La base liquidable positiva se gravará aplicando sobre su importe la escala del impuesto aprobada por la Comunidad Autónoma de residencia del sujeto pasivo o, si ésta no la hubiere aprobado, la escala establecida con carácter general en la Ley del impuesto.

Escalas de gravamen aplicables en el ejercicio 2018

Para el ejercicio 2018 resultan aplicables las siguientes escalas de gravamen:

Tarifa estatal

Escala estatal del Impuesto sobre el Patrimonio

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	2,5

Tarifas autonómicas

Además de la Comunidad Autónoma de Cantabria han aprobado escalas aplicables en el Impuesto sobre el Patrimonio las siguientes Comunidades Autónomas:

Comunidad Autónoma de Andalucía (Artículo 19 Decreto Legislativo 1/2018)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias (Artículo 15 Decreto Legislativo 2/2014)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,22
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33
334.252,88	919,19	334.246,87	0,56
668.499,75	2.790,97	668.499,76	1,02
1.336.999,51	9.609,67	1.336.999,50	1,48
2.673.999,01	29.397,26	2.673.999,02	1,97
5.347.998,03	82.075,05	5.347.998,03	2,48
10.695.996,06	214.705,40	En adelante	3,00

Comunidad Autónoma de las Illes Balears (Artículo 9 Decreto legislativo 1/2014)

Base liquidable desde euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	170.472,04	0,28
170.472,04	477,32	170.465	0,41
340.937,04	1.176,23	340.932,71	0,69
681.869,75	3.528,67	654.869,76	1,24
1.336.739,51	11.649,06	1.390.739,49	1,79
2.727.479	36.543,30	2.727.479	2,35
5.454.958	100.639,06	5.454.957,99	2,90
10.909.915,99	258.832,84	En adelante	3,45

Comunidad Autónoma de Cantabria (Artículo 4 Decreto Legislativo 62/2008)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

Comunidad Autónoma de Cataluña (Artículo único. 2 Decreto Ley 7/2012)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,210
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	En adelante	2,750

Comunidad Autónoma de Extremadura (Artículo 15 Decreto Legislativo 1/2018)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,30
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35
1.336.999,01	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	En adelante	3,75

Comunidad Autónoma de Galicia (Artículo 13 bis Decreto Legislativo 1/2011)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,76	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

Comunidad Autónoma de la Región de Murcia (Artículo 13 Decreto Legislativo 1/2010)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	1.167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,60
668.499,75	3.008,23	668.499,76	1,08
1.336.999,51	10.228,03	1.336.999,50	1,56
2.673.999,01	31.085,22	2.673.999,02	2,04
5.347.998,03	85.634,80	5.347.998,03	2,52
10.695.996,06	220.404,35	En adelante	3,00

Comunitat Valenciana (Artículo 9 Ley 13/1997)

Base liquidable hasta euros	Cuota íntegra euros	Resto base liquidable hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,25
167.129,45	417,82	167.123,43	0,37
334.252,88	1.036,18	334.246,87	0,62
668.499,75	3.108,51	668.499,76	1,12
1.336.999,51	10.595,71	1.336.999,50	1,62
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62
10.695.996,06	229.061,43	En adelante	3,12

Regla especial: bienes y derechos exentos con progresividad (Art. 32 Ley Impuesto Patrimonio)

Los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal de contribuir que sean titulares de bienes o derechos situados o que puedan ejercitarse o deban cumplirse en un Estado con el que España tenga suscrito un Convenio bilateral para evitar la doble imposición, en cuya virtud dichos elementos patrimoniales están exentos del impuesto español, pero pueden ser tenidos en cuenta para calcular el impuesto correspondiente a los restantes elementos patrimoniales, deberán determinar la cuota íntegra con arreglo al siguiente procedimiento:

- **El valor de los bienes y derechos exentos**, determinado conforme a las reglas de valoración del impuesto minorado, en su caso, en el valor de las cargas, gravámenes y deudas correspondientes a los mismos que, de no mediar dicha exención, tendrían la consideración de fiscalmente deducibles, **deberá sumarse al importe de la base liquidable**, con objeto de determinar la base para la aplicación de la escala de gravamen.
- **Una vez obtenida la cuota resultante, se determina el tipo medio de gravamen**. Dicho tipo medio de gravamen es el resultado de multiplicar por 100 el cociente resultante de dividir la cuota entre la base para la aplicación de la escala de gravamen.
- **Una vez obtenido dicho tipo medio, éste se aplicará exclusivamente sobre la base liquidable**, sin incluir los bienes y derechos exentos, excepto para determinar el tipo de gravamen, también denominados elementos exentos con progresividad.

Ejemplo:

Don L.G.C. residente en la Comunidad Autónoma de Galicia presenta los siguientes datos en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2018:

- Base liquidable: 356.900 euros.
- Bienes y derechos exentos, excepto para determinar el tipo de gravamen aplicable: 68.000 euros.

Determinar el importe de la cuota íntegra.

Solución:

1. Determinación de la base para la aplicación de la escala de gravamen:

Dicha magnitud es el resultado de sumar la base liquidable y el valor neto de los bienes y derechos exentos, excepto para determinar el tipo de gravamen aplicable el resto del patrimonio. Es decir, 356.900 + 68.000 = 424.900 euros.

2. Aplicación de la escala del impuesto a la base para la aplicación de la escala de gravamen:

Hasta: 334.252,88	1.002,76
Resto: 90.647,12 al 0,61%	552,95
Cuota resultante (suma)	1.555,71

3. Determinación del tipo medio de gravamen: (1.555,71 ÷ 424.900,00) x 100 = 0,37%
4. Obtención de la cuota íntegra.

Cuota íntegra = 356.900 x 0,37% = 1.320,53 euros.

Fase 4ª. Determinación de la cuota a ingresar

Límite de cuota íntegra y cuota mínima del Impuesto sobre el Patrimonio

(Art. 31 Ley Impuesto Patrimonio)

Exclusivamente para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, la suma de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio conjuntamente con las cuotas del

IRPF (cuota íntegra general y cuota íntegra del ahorro) **no podrá exceder del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles, general y del ahorro, del IRPF**.

El importe de las cuotas íntegras del IRPF es la suma de las cantidades reflejadas en las casillas ***[0545]*** y ***[0546]*** de la página 16 de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2018.

El importe de las bases imponibles, general y del ahorro, del IRPF es la suma de las cantidades reflejadas en las casillas ***[0435]*** y ***[0460]*** de las páginas 13 y 14 de la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio 2018.

- **A efectos de determinar el importe de la base imponible del ahorro del IRPF, deberán aplicarse las siguientes reglas:**

a) No se tendrá en cuenta la parte de la citada base imponible del ahorro que corresponda al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas por transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, cuyo importe se consignará en la casilla ***[32]*** de la página 10 de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para determinar este importe deberá calcularse, en primer lugar, el saldo neto de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el ejercicio que deriven de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión.

Si el saldo anterior fuese negativo o cero, se consignará cero en la casilla ***[32]***.

Si el saldo fuese positivo, deberán tomarse en consideración el saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro (casilla ***[0424]*** de la página 13 de la declaración del IRPF***)***, y, en su caso, la compensación de los siguientes saldos.

- Saldo neto negativo de rendimientos de capital mobiliario imputables a 2018 a integrar en la base imponible del ahorro (con el límite del 25 por 100 saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018). Casilla ***[0436]***

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales que no deriven de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro. Casilla ***[0437]***

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales derivados de la transmisión de valores recibidos por operaciones de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro. Casilla ***[0438]***

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2015, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro. Casilla ***[0439]***

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2016, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro. Casilla ***[0440]***

- Saldos netos negativos de ganancias y pérdidas patrimoniales de 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro. Casilla ***[0441]***

- Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario derivados de valores de deuda subordinada o de participaciones preferentes, de 2014 pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro. Casilla ***[0442]***

- Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2015, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 del saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018. Casilla [***0443***]

- Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2016, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con

el límite del 25 por 100 del saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018. Casilla [***0444***]

- Resto de saldos netos negativos de rendimientos de capital mobiliario de 2017, pendientes de compensación a 1 de enero de 2018, a integrar en la base imponible del ahorro, con el límite del 25 por 100 del saldo neto positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales imputables a 2018. Casilla [***0445***]

Si la diferencia entre el importe de la casilla ***[0424]*** y los de la suma de las casillas ***[0436] a [0445]*** es igual a cero, en la casilla ***[32]*** de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se consignará cero.

Si la diferencia entre el importe de la casilla ***[0424]*** y los de la suma de las casillas ***[0436] a [0445]*** es positiva, y el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión (GyP>1) fuese igual o superior al importe consignado en la casilla ***[0424]*** de la declaración del IRPF, en la casilla ***[32]*** de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se consignará la diferencia entre las cantidades consignadas en las casillas ***[0424]*** y los de la suma de las casillas ***[0436] a [0445]*** de la declaración del IRPF.

Si la diferencia entre los importes de la casilla ***[0424]*** y los de la suma de las casillas ***[0436] a [0445]*** es positiva, y el saldo de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión (GyP>1) fuese inferior al importe consignado en la casilla ***[0424]*** de la declaración del IRPF, en la casilla ***[32]*** de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se consignará la cantidad resultante de la siguiente operación.

$$\frac{\text{G y P > 1}}{\text{Casilla [0424]}} \times \text{Casillas [0424]} - [0436] - [0437] - [0438] - [0439] - [0440] - [0441] - [0442] - [0443] - [0444] - [0445]$$

b) Se sumará el importe de los dividendos y participaciones en beneficios obtenidos por sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las citadas sociedades patrimoniales. [20]

- **A efectos de determinar la cuota íntegra del ahorro del IRPF, no se tendrá en cuenta:**

  - **La parte de dicha cuota correspondiente al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales** adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, cuyo importe se consignará en la casilla ***[35]*** de la página 10 de la declaración del Impuesto sobre Patrimonio y que es el resultante de la siguiente operación:

$$\text{Casilla } [35] = \frac{\text{Cuotas correspondientes a la base liquidable del ahorro (casillas } [0540] + [0541])}{\text{Base imponible del ahorro (casilla } [0560])} \times \text{casilla } [32]$$

- **A efectos de determinar la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio**, no se tendrá en cuenta la parte de cuota íntegra correspondiente a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de generar rendimientos gravados en el IRPF. Como ejemplo de estos elementos patrimoniales pueden citarse, entre otros, los objetos de arte y antigüedades, joyas, embarcaciones y automóviles de uso privado, suelo no edificado, etc.

---

(20) Conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 de la disposición transitoria décima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 28), los dividendos y participaciones en beneficios percibidos por contribuyentes del IRPF y obtenidos por sociedades patrimoniales no se integran en la base imponible del IRPF ni están sujetos a retención o ingreso a cuenta de este impuesto.

La magnitud cuota íntegra correspondiente a bienes improductivos (CIBI) puede determinarse utilizando la siguiente fórmula:

$$CIBI = \frac{EPN \times Cuota\ Integra}{Base\ Imponible}$$

Siendo **CIBI** la cuota íntegra correspondiente a bienes improductivos y **EPN** el valor neto de los elementos patrimoniales no susceptibles de producir rendimientos en el IRPF. Es decir, el valor de tales bienes o derechos minorado, en su caso, en el importe de las deudas deducibles correspondientes a los mismos y la parte proporcional de las deudas que, siendo igualmente deducibles, no estén vinculadas a ningún elemento patrimonial concreto.

Si se produjera un exceso del límite del 60 por 100, dicho exceso deberá ser reducido en la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100 de dicha cuota. Es decir, se establece una **cuota mínima no reducible** en el Impuesto sobre el Patrimonio **equivalente al 20 por 100 de la cuota íntegra del propio impuesto**.

- ***Importante:*** *el límite de cuotas que establece el artículo 31.1 de la Ley 19/1991 no resulta aplicable a los no residentes que hayan optado conforme a lo previsto en el artículo 5.Uno.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de Junio), por la obligación personal de contribuir en dicho Impuesto, pues al no tributar en el IRPF, no existe la posibilidad de sumar las cuotas íntegras restantes en ambos impuestos y ponerlas en relación con un porcentaje de la base imponible del IRPF.*

Particularidades en caso de tributación conjunta en el IRPF

Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el IRPF, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de este impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por los componentes de la unidad familiar en el Impuesto sobre el Patrimonio. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Ejemplo:

Don J.B.A., soltero y residente en Toledo, presenta los siguientes datos fiscales correspondientes a sus declaraciones del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) en el ejercicio 2018.

- Base imponible general del IRPF 50.000,00
- Base liquidable general del IRPF 48.000,00
- Mínimo personal y familiar 5.550,00
- Base imponible y liquidable del ahorro del IRPF 2.000,00
- Cuota íntegra general estatal y autonómica del IRPF 12.407,00
- Cuota íntegra del ahorro del IRPF 380,00
- Base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) 8.000.000,00
- Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio 112.354,37

Determinar el importe a ingresar por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2018, sabiendo que la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponde al saldo positivo de las obtenidas por transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión asciende a 1.000 euros, y que el valor neto de los elementos patrimoniales declarados no susceptibles de producir rendimientos en el IRPF asciende a 250.000 euros.

Solución:

- Cuota del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente a bienes improductivos:	
(250.000 x 112.354,37) ÷ 8.000.000,00	3.511,07
- Cuota Impuesto sobre el Patrimonio susceptible de limitación (112.354,37 – 3.511,07)	108.843,30
- Cuota íntegra general estatal y autonómica del IRPF	12.407,00
- Cuota íntegra estatal y autonómica del ahorro del IRPF a efectos del límite (1)...............	190,00
Suma de cuotas íntegras del IRPF (12.407,00 + **190,00**)	**12.597,00**
Suma de cuotas íntegras del IRPF e IP (12.597,00 + 108.843,30)	**121.440,30**
- Límite de cuotas íntegras IRPF e IP (60% s/ 51.000)	30.600,00
- Base imponible general del IRPF................................ 50.000,00	
- Base imponible del ahorro IRPF 1.000,00 (2)	
- Reducción teórica a efectuar en la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio	
(**121.440,30** – 30.600,00)..	90.840,30
- Límite máximo de reducción de la cuota íntegra Patrimonio: (80% s/112.354,37)..........	89.883,50
Cuota a ingresar Impuesto sobre el Patrimonio (112.354,37 – 89.883,50) (3)......	**22.470,87**

(1) A efectos de determinar la cuota íntegra del ahorro del IRPF, no se ha tenido en cuenta la parte correspondiente al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión. Es decir, (380 ÷ 2.000) x 1.000 = 190 euros.

(2) A efectos de determinar la base imponible del ahorro del IRPF, no se ha tenido en cuenta la parte correspondiente al saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión. Es decir, (1.000 ÷ 2.000) x 2.000 = 1.000 euros.

(3) La cuota a ingresar por el Impuesto sobre el Patrimonio coincide con el importe de la cuota mínima (20% s/112.354,37= 22.470,87 euros). Por aplicación de esta cuota mínima, se produce un exceso no reducible de 956,80 euros, que es la diferencia entre la reducción teórica (90.840,30) y el límite máximo de reducción (89.883,50).

Deducción por impuestos satisfechos en el extranjero (Art. 32 Ley Impuesto Patrimonio)

En el caso de obligación personal de contribuir, y sin perjuicio de lo que dispongan los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el impuesto.

b) El resultado de aplicar sobre la parte de base liquidable gravada en el extranjero el tipo medio efectivo de gravamen del impuesto.

El tipo medio efectivo de gravamen **(TMG)** es el resultado de multiplicar por 100 el cociente de dividir la cuota íntegra del impuesto por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales. El tipo medio efectivo de gravamen se determina con arreglo a la siguiente fórmula:

$$TMG = \frac{\text{Cuota íntegra x 100}}{\text{Base Liquidable}}$$

La determinación de **la parte de base liquidable gravada en el extranjero** (BLE) se determinará de la siguiente forma:

1º Del valor del elemento patrimonial situado en el extranjero se restará el importe de las deudas deducibles correspondientes al mismo, así como la parte proporcional de las deudas

que, siendo igualmente deducibles, no estén vinculadas a ningún elemento patrimonial, obteniéndose de esta forma el importe patrimonial neto correspondiente a dicho elemento **(PN)**.

2º El importe patrimonial neto así determinado **(PN)** se minorará en la parte proporcional de la reducción por mínimo exento. Esta operación puede representarse con la siguiente fórmula:

$$BLE = \frac{PN \times \text{Base Liquidable}}{\text{Base Imponible}}$$

- ***Atención:*** *cuando el sujeto pasivo disponga de más de un bien o derecho situado fuera de España, el cálculo de la deducción se hará de forma individual para cada bien o derecho, trasladándose a la casilla **[41]** de la página 10 de la declaración la suma de los importes que prevalezcan en todos y cada uno de los cálculos individuales realizados.*

Ejemplo:

Doña V.G.C., residente en Ávila, presenta los siguientes datos en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2018:

- Base imponible.. 1.450.000,00
- Base liquidable.. 750.000,00
- Cuota íntegra.. 3.240,36

En su declaración ha incluido un inmueble situado en el extranjero del que es titular y cuyo precio de adquisición fue de 200.000 euros. Del citado importe, 40.000 euros están pendientes de pago a 31-12-2018. Por razón de gravamen de carácter personal que afecta al citado inmueble, ha satisfecho en el extranjero 350 euros correspondientes al ejercicio 2018.

En el apartado correspondiente a deudas deducibles de su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio únicamente figuran los 40.000 euros correspondientes al inmueble.

Determinar el importe de la deducción correspondiente a impuesto satisfecho en el extranjero.

Solución:

1º Impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero por razón del inmueble 350,00

2º Importe que correspondería satisfacer en España por razón del inmueble:

- Parte de base liquidable gravada en el extranjero **(1)**... 82.758,62
- Tipo medio efectivo de gravamen: 0,43 por 100 **(2)**
- Parte de base liquidable gravada en el extranjero x tipo medio efectivo de gravamen (82.758,62 x 0,43%).. 355,86

3º Importe de la deducción (la menor de 355,86 y 350,00) 350,00

(1) La parte de base liquidable gravada en el extranjero se determina restando del valor de adquisición del inmueble el importe de las deudas correspondientes al mismo, que son las únicas deudas que constan en el apartado correspondiente de la declaración: 200.000 – 40.000 = 160.000 euros. Una vez determinado el valor neto del inmueble, éste se minora en la parte proporcional de la reducción por mínimo exento: (160.000 x 750.000) ÷ 1.450.000,00 = 82.758,62 euros.

(2) El tipo medio efectivo de gravamen se determina de la siguiente forma: (3.240,36 x 100) ÷ 750.000 = 0,43.

Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla (Art. 33 Ley Impuesto Patrimonio)

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible, figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, la cuota del impuesto **se bonificará en el 75 por 100 de la parte de la misma que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos**.

Esta bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas Ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas plazas, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en ellas.

La parte de la cuota sobre la que se aplica la bonificación puede calcularse dividiendo el valor neto correspondiente a los bienes y derechos situados en Ceuta y Melilla y sus dependencias (VN) entre la base imponible y multiplicando dicho cociente por la cuota íntegra. Es decir:

$$\frac{\text{VN x Cuota íntegra}}{\text{Base Imponible}}$$

Ejemplo:

Don S.M.G., residente en Málaga, presenta los siguientes datos en su declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio 2018:

- Base imponible 1.400.000,00
- Base liquidable 700.000,00

Dentro de los elementos patrimoniales declarados están computados, entre otros, los siguientes:

- Local comercial situado en Ceuta cuyo valor neto asciende a 195.000,00
- Acciones de la S.A. "X", domiciliada y con objeto social exclusivo en Ceuta, cuyo valor neto asciende a.. 100.000,00

Determinar el importe que corresponda por la bonificación de la cuota por elementos patrimoniales situados en Ceuta y Melilla:

Solución:

- Cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio **(1)** 3.385,01
- Valor neto de los bienes en Ceuta y Melilla **(2)** 100.000,00
- Parte de la cuota correspondiente a dichos bienes **(3)** 241,79
- Bonificación (75 por 100 s/241,79) 181,34
- Cuota a ingresar (3.385,01 – 181,34).. 3.203,67

(1) Ver escala de gravamen aplicable en la Comunidad Autónoma de Andalucía. Página 1164 de este capítulo.

(2) Al no ser residente en Ceuta o Melilla, el contribuyente no tiene derecho a practicar bonificación por el local.

(3) La parte de cuota íntegra correspondiente a las acciones de S.A. "X", se determina mediante la siguiente operación: (100.000 x 3.385,01) ÷ 1.400.000.

Deducciones y bonificaciones autonómicas

(Art. 47 Ley 22/2009)

De acuerdo con el artículo 47 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, en el Impuesto sobre el Patrimonio, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio y no podrán suponer una modificación de las mismas.

Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

Para 2018 las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas son las siguientes:

1. Deducciones autonómicas

Comunidad Autónoma de Galicia

- **Por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación** (Art. 13 ter.Uno Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

• Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figure alguno al que se le aplicaron las deducciones en la cuota íntegra autonómica del IRPF relativas a la creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación, o inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación.

Cuantía y límite máximo de la deducción

• **El 75 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

• El **límite máximo de deducción será de 4.000 euros** por sujeto pasivo.

Pérdida del derecho a la deducción practicada

El incumplimiento de los requisitos previstos en las deducciones del IRPF determinará la pérdida de esta deducción.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con las restantes deducciones **salvo** con las deducciones "Por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico" y "Por la afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos".

- **Por inversión en sociedades de fomento forestal** (Art. 13 ter.Dos Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

• Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyan **participaciones en las sociedades de fomento forestal** reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia.

• Las participaciones deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de **cinco años siguientes a su adquisición**.

Cuantía de la deducción

• **El 100 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las **exenciones del artículo 4** de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

■ Por la participación en el capital social de cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra (Art. 13 ter.Tres Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyen participaciones en el capital social de **cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra** a las que se refiere la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de cooperativas de Galicia.
- Las participaciones deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de **cinco años siguientes a su adquisición**.

Cuantía de la deducción

- **El 100 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las **exenciones del artículo 4** de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

■ Por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico (Art. 13 ter.Cuatro Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

1. Explotación agraria

- Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyen **terrenos rústicos afectos a una explotación agraria.**
- La **explotación agraria** deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

  El término «explotación agraria» será el definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

2. Arrendamiento rústico

- También tendrán derecho a esta deducción aquellos contribuyentes que cedan en **arrendamiento los terrenos rústico**s por igual período temporal, de acuerdo con las condiciones establecidas en la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos.

Cuantía de la deducción

- **El 100 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos siempre que estén afectos a la explotación agraria por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las **exenciones del artículo 4** de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

- **Por la participación en los fondos propios de entidades agrarias** (Art. 13 ter.Cinco Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyen **participaciones en los fondos propios de entidades cuyo objeto social sean actividades agrarias.**
- Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de **cinco años siguientes a su adquisición**.
- La **explotación agraria** deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

  Los términos «explotación agraria» y «actividad agraria» serán los definidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

- De la misma deducción gozarán los **créditos concedidos a las mismas entidades en la parte del importe que financie dichas actividades agrarias**.

En el caso de créditos, estos deben referirse a las operaciones de financiación con un **plazo superior a cinco años, sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20 por 100 anual** del importe del principal prestado.

Cuantía de la deducción

- **El 100 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda al **valor de las participaciones**.
- El **valor de las participaciones vendrá determinado,** según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad agraria, aminorados en el importe de las deudas derivadas de esta, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Para determinar dicha proporción se tomará el valor que se deduzca de la **contabilidad**, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las **exenciones del artículo 4** de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

Por la afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos (Art. 13 ter.Seis Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyan bienes inmuebles **situados en alguno de los centros históricos** determinados en el anexo de la Orden de 1 de marzo de 2018 (DOG del 13) [21]
- Que dichos bienes inmuebles estén afectos a una actividad económica por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

Cuantía de la deducción

- **El 100 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda a dichos bienes.

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las **exenciones del artículo 4** de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

Justificación documental

- La pertenencia del bien inmueble a un centro histórico se acreditará, de acuerdo con lo establecido por el artículo único.2 de la Orden de 1 de marzo de 2018 (DOG del 13), mediante certificado emitido por el ayuntamiento correspondiente de que el bien inmueble se encuentra situado dentro de la delimitación fijada en el anexo de la citada Orden de 1 de marzo de 2018.

Por la participación en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos (Art. 13 ter.Siete Decreto legislativo 1/2011)

Requisitos para la aplicación de la deducción

- Que entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyan participaciones en los fondos propios de entidades en cuyo activo se encuentren bienes inmuebles **situados en alguno de los centros históricos** determinados en el anexo de la Orden de 1 de marzo de 2018 [22].
- Que dichos bienes inmuebles estén afectos a una actividad económica por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

Cuantía de la deducción

- **El 100 por 100 de la parte de la cuota q**ue proporcionalmente corresponda a dichas participaciones.
- La deducción solo alcanzará al valor de las participaciones, determinado según las reglas de este impuesto, en la parte que corresponda a la proporción existente entre dichos bienes inmuebles, aminorados en el importe de las deudas destinadas a financiarlos, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

Para determinar dicha proporción se tomará el valor que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

---

(21) Véase la Orden de 1 de marzo de 2018, por la que se determinan los centros históricos a efectos de estas deducciones (DOG del 13).

(22) Véase la Orden de 1 de marzo de 2018,por la que se determinan los centros históricos a efectos de estas deducciones (DOG del 13).

Incompatibilidad

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las **exenciones del artículo 4** de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

Justificación documental

- La pertenencia del bien inmueble a un centro histórico se acreditará, de acuerdo con lo establecido por el artículo único.2 de la Orden de 1 de marzo de 2018 (DOG del 13), mediante certificado emitido por el ayuntamiento correspondiente de que el bien inmueble se encuentra situado dentro de la delimitación fijada en el anexo de la citada Orden de 1 de marzo de 2018

2. Bonificaciones autonómicas

En el presente ejercicio, se han establecido las siguientes bonificaciones autonómicas de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, que podrán ser aplicadas por los sujetos pasivos residentes en sus respectivos territorios que cumplan las condiciones y requisitos, establecidos por las correspondientes normas autonómicas, que en cada caso se señalan a continuación.

Comunidad Autónoma de Aragón: Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad (Art. 150 1 Decreto legislativo 1/2005)

Requisitos para la aplicación de esta bonificación

Tendrá derecho a esta bonificación los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad.

Importe y límite de la bonificación

El 99 por 100 de la parte de cuota que proporcionalmente corresponda al valor neto de los bienes y derechos incluidos en el patrimonio protegido de los contribuyentes con discapacidad por los que el sujeto pasivo tenga derecho a la bonificación (casilla ***[50]*** de la página 10 del modelo de declaración), con un límite de 300.000 euros.

Para el resto del patrimonio, no cabrá bonificación alguna.

Comunidad Autónoma del Principado de Asturias: Bonificación de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad (Art. 16 Decreto Legislativo 2/2014)

Requisitos para la aplicación de esta bonificación

El contribuyente tendrá derecho a esta bonificación por aquellos bienes o derechos de contenido económico que computados para la determinación de la base imponible formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

Importe de la bonificación

El 99 por 100 de la parte de cuota minorada que proporcionalmente corresponda al valor neto de los bienes y derechos por los que el sujeto pasivo tenga derecho a la bonificación (casilla ***[50]*** de la página 10 del modelo de declaración).

Comunidad Autónoma de las Illes Balears: Bonificación para los bienes de consumo cultural (Art. 9 bis Decreto Legislativo 1/2014)

Requisitos para la aplicación de esta bonificación

Tendrá derecho a esta bonificación los contribuyentes de este impuesto que sean titulares de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia al artículo 5 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributaria

> A los efectos de esta ley, se entiende por consumo cultural la adquisición por las personas físicas o jurídicas de productos culturales como las obras de creación artística, pictóricas o escultóricas, en cualquiera de sus formatos, que sean originales y que el artista haya elaborado íntegramente y que sean únicas o seriadas. Se excluyen los objetos de artesanía y las reproducciones.

Importe de la bonificación

El 90 por 100 de la parte proporcional de la cuota que correspondan a los bienes y derechos por los que el sujeto pasivo tenga derecho a la bonificación (casilla ***[50]*** de la página 10 del modelo de declaración).

Comunidad Autónoma de Cataluña:

- **Bonificación de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad** (Art. 2 Ley 7/2004)

Requisitos para la aplicación de esta bonificación

a) Que en 2018 el sujeto pasivo tenga su residencia habitual en esta Comunidad Autónoma.

b) Que entre los elementos patrimoniales integrantes de la base imponible del impuesto se hayan incluido bienes y/o derechos que formen parte del patrimonio protegido del sujeto pasivo, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE del 19).

También puede aplicarse la bonificación a los bienes o derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio protegido constituido al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia, en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley 7/2004, en la redacción dada por el artículo 1 de la Ley 2/2016, de 2 de noviembre.

Importe de la bonificación

El 99 por 100 de la parte de cuota minorada que proporcionalmente corresponda al valor neto de los bienes y derechos por los que el sujeto pasivo tenga derecho a la bonificación (casilla ***50*** de la página 10 del modelo de declaración).

- **Bonificación de las propiedades forestales** (Art. 60 Ley 5/2012)

Se establece una bonificación del 95 por 100 en la parte de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, siempre y cuando dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal competente de Cataluña.

Comunidad de Madrid: Bonificación general del 100 por 100 (Art. 20 Decreto Legislativo 1/2010)

El 100 por 100 de la cuota minorada. El importe que corresponda por esta bonificación se consignará en la casilla ***[50]*** de la página 10 del modelo de declaración.

No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

Comunidad Autónoma de La Rioja: Bonificación general del 75 por 100 (Art. 4 Ley 7/2014)

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, el contribuyente tendrá derecho a aplicar, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 75 por 100 de dicha cuota, si esta es positiva.

No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

Apéndice normativo

Impuesto sobre el Patrimonio

- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 7).
- Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio (BOE del 6). (Textos concordados y anotados).
- Disposiciones relativas al Impuesto sobre el Patrimonio contenidas en las Leyes de las Comunidades Autónomas aplicables en el ejercicio 2018.

LEY 19/1991, DE 6 DE JUNIO, DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

(BOE DE 7 DE JUNIO Y CORRECCIÓN DE ERRORES DE 2 DE OCTUBRE)

CAPÍTULO PRIMERO

Disposiciones generales

Artículo 1. Naturaleza y objeto del impuesto.

El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley.

A los efectos de este impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Artículo 2. Ámbito territorial.

Uno. El Impuesto sobre el Patrimonio se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

Dos. La cesión del impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de cesión.

CAPÍTULO II

Hecho imponible

Artículo 3. Hecho imponible.

Constituirá el hecho imponible del impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1.º de esta Ley.

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial.

Artículo 4. Bienes y derechos exentos.

Estarán exentos de este impuesto:

Uno. Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General de Bienes Muebles, a que se refiere la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en la disposición adicional segunda de dicha ley, siempre que en este último caso hayan sido calificados como Bienes de Interés Cultural por el Ministerio de Cultura e inscritos en el Registro correspondiente.

No obstante, en el supuesto de Zonas Arqueológicas y Sitios o Conjuntos Históricos, la exención no alcanzará a cualesquiera clase de bienes inmuebles ubicados dentro del perímetro de delimitación, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En Zonas Arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

En Sitios o Conjuntos Históricos los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el Catálogo previsto en el artículo 86 del Reglamento de Planeamiento Urbanístico como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985 de 25 de junio.

Dos. Los bienes integrantes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas que hayan sido calificados e inscritos de acuerdo con lo establecido en sus normas reguladoras.

Tres. Los objetos de arte y antigüedades cuyo valor sea inferior a las cantidades que se establezcan a efectos de lo previsto en el artículo 26.4 de la Ley 16/1985 de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Gozarán asimismo de exención:

a) Los objetos de arte y antigüedades comprendidos en el artículo 19, cuando hayan sido cedidos por sus propietarios en depósito permanente por un período no inferior a tres años a museos o instituciones culturales sin fin de lucro para su exhibición pública, mientras se encuentren depositados.

b) La obra propia de los artistas mientras permanezca en el patrimonio del autor.

Cuatro. El ajuar doméstico, entendiéndose por tal los efectos personales y del hogar, utensilios domésticos y demás bienes muebles de uso particular del sujeto pasivo, excepto los bienes a los que se refieren los artículos 18 y 19 de esta Ley.

Cinco. Los derechos de contenido económico en los siguientes instrumentos:

a) Los derechos consolidados de los partícipes y los derechos económicos de los beneficiarios en un plan de pensiones.

b) Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los planes de previsión asegurados definidos en el apartado 3 del artículo 51 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

c) Los derechos de contenido económico que correspondan a aportaciones realizadas por el sujeto pasivo a los planes de previsión social empresarial regulados en el apartado 4 del artículo 51 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, incluyendo las contribuciones del tomador.

d) Los derechos de contenido económico derivados de las primas satisfechas por el sujeto pasivo a los contratos de seguro colectivo, distintos de los planes de previsión social empresarial, que instrumenten los compromisos por pensiones asumidos por las empresas,

en los términos previstos en la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en su normativa de desarrollo, así como los derivados de las primas satisfechas por los empresarios a los citados contratos de seguro colectivo.

e) Los derechos de contenido económico que correspondan a primas satisfechas a los seguros privados que cubran la dependencia definidos en el apartado 5 del artículo 51 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Seis. Los derechos derivados de la propiedad intelectual o industrial mientras permanezcan en el patrimonio del autor y en el caso de la propiedad industrial no estén afectos a actividades empresariales.

Siete. Los valores cuyos rendimientos estén exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias.

Ocho (1). Uno. Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior.

Dos. La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurran las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurran, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(1) Conforme a la disposición adicional 18ª de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y de orden social (BOE del 31) los valores cedidos en préstamo no se computan por el prestamista a efectos de la exención del apartado 8 del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que

corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora.

Tres. Reglamentariamente se determinarán:

a) Los requisitos que deban concurrir para que sea aplicable la exención en cuanto a los bienes, derechos y deudas necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

b) Las condiciones que han de reunir las participaciones en entidades.

REAL DECRETO 1704/1999, DE 5 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE DETERMINAN LOS REQUISITOS Y CONDICIONES DE LAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES Y DE LAS PARTICIPACIONES EN ENTIDADES PARA LA APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES CORRESPONDIENTES EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

(BOE DEL 6)

CAPÍTULO I

ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE PERSONAS FÍSICAS

Artículo 1. Actividades económicas.

1. Se considerarán como actividades empresariales y profesionales cuyos bienes y derechos afectos dan lugar a la exención prevista en el artículo 4.º octavo, uno, de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, aquellas que tengan la naturaleza de actividades económicas con arreglo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurran las circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

Artículo 2. Bienes, derechos y deudas afectos a las actividades económicas.

1. Se considerarán bienes y derechos afectos a una actividad económica aquellos que se utilicen para los fines de la misma de acuerdo con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya sean de titularidad exclusiva del sujeto pasivo, ya comunes al mismo y a su cónyuge.

2. A efectos de la exención, el valor de los bienes y derechos, minorado en el importe de las deudas derivadas de la actividad, se determinará según las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. En ningún caso, el importe de tales deudas se tendrá en cuenta de nuevo a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 3. Requisitos de la exención en los supuestos de actividades empresariales y profesionales.

1. La exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta las reglas que sobre titularidad de los elementos patrimoniales se establecen en el artículo 7.º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. La exención será igualmente aplicable por el cónyuge del sujeto pasivo cuando se trate de elementos comunes afectos a una actividad económica desarrollada por éste.

A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 por 100 del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate. Para determinar la concurrencia de ese porcentaje, no se computarán, siempre que se cumplan las condiciones exigidas por los párrafos a), b) y c) del apartado 1 del artículo 5.º, todas aquellas remuneraciones que traigan causa de la participación del sujeto pasivo en las entidades a que se refiere el artículo 4.º del presente Real Decreto.

2. Cuando un mismo sujeto pasivo ejerza dos o más actividades de forma habitual, personal y directa, la exención alcanzará a todos los bienes y derechos afectos a las mismas, considerándose, a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, que la principal fuente de renta viene determinada por el conjunto de los rendimientos de todas ellas.

CAPÍTULO II

PARTICIPACIONES EN ENTIDADES

Artículo 4. Participaciones en entidades.

1. Quedarán exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio las participaciones en entidades cuya titularidad corresponda directamente al sujeto pasivo, siempre que se cumplan las demás condiciones señaladas en el artículo siguiente.

A estos efectos, se entenderá por participación la titularidad en el capital o patrimonio de una entidad.

2. En el caso de existencia de un derecho de usufructo de las participaciones en entidades, diferenciado de la nuda propiedad, sólo tendrá derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio el nudo propietario, siempre que concurran en el mismo todas las condiciones para que sea de aplicación la exención.

Artículo 5. Condiciones de la exención en los supuestos de participaciones en entidades.

1. Para que resulte de aplicación la exención a que se refiere el artículo anterior, habrán de concurrir las siguientes condiciones:

a) Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad no gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, realiza una actividad económica cuando, por aplicación de lo establecido en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dicha entidad no reúna las condiciones para considerar que más de la mitad de su activo está constituido por valores o es de mera tenencia de bienes.

b) Que, cuando la entidad revista forma societaria, no concurran los supuestos establecidos en el artículo 75 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, salvo que se trate del recogido en el párrafo b) del apartado 1 de dicho artículo.

c) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

d) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.

Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva.

2. Cuando una misma persona sea directamente titular de participaciones en varias entidades y en ellas concurran las restantes condiciones enumeradas en los párrafos a), b), c) y d) del apartado anterior, el cómputo del porcentaje a que se refiere el párrafo d) se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades.

A tal efecto, para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto de la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

Artículo 6. Valoración de las participaciones y determinación del importe de la exención.

1. La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas establecidas en el artículo 16.uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos afectos al ejercicio de una actividad económica, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad.

2. Tanto el valor de los activos como el de las deudas de la entidad, será el que se deduzca de su contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la entidad, determinándose dichos valores, en defecto de contabilidad, de acuerdo con los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio.

3. Para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se estará a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias, salvo en lo que se refiere a los activos previstos en el inciso final del párrafo c) del apartado 1 de dicho artículo, que, en su caso, podrán estar afectos a la actividad económica. Nunca se considerarán elementos afectos los destinados exclusivamente al uso personal del sujeto pasivo o de cualquiera de los integrantes del grupo de parentesco a que se refiere el artículo 5.º del presente Real Decreto o aquellos que estén cedidos, por precio inferior al de mercado, a personas o entidades vinculadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

CAPÍTULO III

NORMAS COMUNES

Artículo 7. Sujetos pasivos que carezcan de capacidad de obrar.

En el supuesto de menores de edad o incapacitados que sean titulares de los elementos patrimoniales o de las participaciones en entidades, los requisitos exigidos en el párrafo primero del apartado 1 del artículo 3.º y la condición de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en una entidad, establecida en el párrafo d) del apartado 1 del artículo 5.º se considerarán cumplidos cuando se ajusten a los mismos sus representantes legales.

Artículo 8. Momento al que se refieren los requisitos y condiciones.

Los requisitos y condiciones para que resulte de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patri-

monio habrán de referirse al momento en el que se produzca el devengo de este impuesto.

Artículo 9. Obligaciones formales.

Los sujetos pasivos deberán hacer constar en su declaración por el Impuesto sobre el Patrimonio los bienes, derechos y deudas, así como su valor, correspondientes a las actividades económicas, del mismo modo que las participaciones y la parte del valor de las mismas que, en uno y otro caso, queden exentos de acuerdo con el apartado octavo del artículo 4.º de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Única. Derogación normativa.

Queda derogado el Real Decreto 2481/1994 de 23 de diciembre, por el que se determina los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. Habilitación normativa.

Por el Ministro de Economía y Hacienda podrán dictarse las disposiciones complementarias que sean necesarias para el cumplimiento de lo dispuesto en el presente Real Decreto.

Segunda. Entrada en vigor.

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado.

Nueve. (2) La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 68.1.3.º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, hasta un importe máximo de 300.000 euros.

CAPÍTULO III

Sujeto pasivo

SECCIÓN PRIMERA. NORMAS GENERALES

Artículo 5. Sujeto pasivo.

Uno. Son sujetos pasivos del impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrán optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 9.º de la presente Ley.

Dos. Para la determinación de la residencia habitual se estará a los criterios establecidos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero y de organismos, instituciones o de Estados extranjeros en España, quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal o real, atendiendo a las mismas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Artículo 6. Representantes de los sujetos pasivos no residentes en España. (3)

Uno. Los sujetos pasivos no residentes en territorio español vendrán obligados a nombrar una persona física o jurídica con residencia en España para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, cuando operen por mediación de un establecimiento permanente o cuando por la cuantía y características del patrimonio del sujeto pasivo situado en territorio español, así lo requiera la Administración tributaria, y a comunicar dicho nombramiento, debidamente acreditado, antes del fin del plazo de declaración del impuesto.

Dos. El incumplimiento de la obligación a que se refiere el apartado uno constituirá una infracción tributaria grave y la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros.

La sanción impuesta conforme a los párrafos anteriores se graduará incrementando la cuantía resultante en un 100 por ciento si se produce la comisión repetida de infracciones tributarias.

La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.

Tres. En todo caso, el depositario o gestor de los bienes o derechos de los no residentes responderá solidariamente del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a este Impuesto por los bienes o derechos depositados o cuya gestión tenga encomendada, en los términos previstos en el artículo 42 de la Ley General Tributaria.

(2) Apartado 9 del artículo 4 modificado por el artículo único.1º.1 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE del 17).

(3) Artículo 6 añadido por el artículo único.1º.2 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE del 17). Este artículo se deroga, con efectos desde el 1 de enero de 2019, por el artículo único.2º.2 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, en la redacción dada por el artículo 73 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 5).

Artículo 7. Titularidad de los elementos patrimoniales.

Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que, conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración Tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

Las cargas, gravámenes, deudas y obligaciones, se atribuirán a los sujetos pasivos según las reglas y criterios de los párrafos anteriores.

Artículo 8. Bienes o derechos adquiridos con precio aplazado o reserva de dominio.

Uno. Cuando se trate de la adquisición de bienes o derechos con contraprestación aplazada, en todo o en parte, el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del impuesto, se imputará íntegramente al adquirente del mismo, quien incluirá entre sus deudas la parte de la contraprestación aplazada.

Por su parte, el vendedor incluirá entre los derechos de su patrimonio el crédito correspondiente a la parte de la contraprestación aplazada.

Dos. En caso de venta de bienes con reserva de dominio, mientras la propiedad no se transmita al adquirente, el derecho de éste se computará por la totalidad de las cantidades que hubiera entregado hasta la fecha del devengo del impuesto, constituyendo dichas cantidades deudas del vendedor, que será a quien se impute el valor del elemento patrimonial que resulte de las normas del impuesto.

CAPÍTULO IV

Base imponible

Artículo 9. Concepto.

Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

Tres. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no se deducirán para la determinación del patrimonio neto las cargas y gravámenes que correspondan a los bienes exentos.

Cuatro. En los supuestos de obligación real de contribuir, sólo serán deducibles las cargas y gravámenes que afecten a los bienes y derechos que radiquen en territorio español o puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse en el mismo, así como las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes.

Artículo 10. Bienes inmuebles.

Los bienes de naturaleza urbana o rústica se computarán de acuerdo a las siguientes reglas:

Uno. Por el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Dos. Cuando los bienes inmuebles estén en fase de construcción, se estimará como valor patrimonial las cantidades que efectivamente se hubieran invertido en dicha construcción hasta la fecha del devengo del impuesto, además del correspondiente valor patrimonial del solar. En caso de propiedad horizontal, la parte proporcional en el valor del solar se determinará según el porcentaje fijado en el título.

Tres. Los derechos sobre bienes inmuebles adquiridos en virtud de contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, se valorará según las siguientes reglas:

a) Si suponen la titularidad parcial del inmueble, según las reglas del apartado uno anterior. **(4)**

b) Si no comportan la titularidad parcial del inmueble, por el precio de adquisición de los certificados u otros títulos representativos de los mismos. **(5)**

Artículo 11. Actividades empresariales y profesionales.

Los bienes y derechos de las personas físicas, afectos a actividades empresariales o profesionales según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se computarán por el valor que resulte de su contabilidad, por diferencia entre el activo real y el pasivo exigible, siempre que aquélla se ajuste a lo dispuesto en el Código de Comercio.

(4) Téngase en cuenta que el supuesto previsto en la letra a) del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque esté formalmente vigente, no resulta ya aplicable desde la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, que regulaba los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias. Actualmente, tras la derogación de la Ley 42/1998, la Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (BOE del 7) establece que los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles deban valorarse a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio por su precio de adquisición.

(5) Véanse los artículo 35 y 36, disposición transitoria única y disposición derogatoria única de Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (BOE del 7).

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales, se valorarán en todo caso conforme a lo previsto en el artículo anterior, salvo que formen parte del activo circulante y el objeto de aquéllas consista exclusivamente en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria.

En defecto de contabilidad la valoración será la que resulte de la aplicación de las demás normas de este impuesto.

Artículo 12. Depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo.

Los depósitos en cuenta corriente o de ahorro, a la vista o a plazo, que no sean por cuenta de terceros, así como las cuentas de gestión de tesorería y cuentas financieras o similares, se computarán por el saldo que arrojen en la fecha del devengo del impuesto, salvo que aquél resultase inferior al saldo medio correspondiente al último trimestre del año, en cuyo caso se aplicará este último.

Para el cálculo de dicho saldo medio no se computarán los fondos retirados para la adquisición de bienes y derechos que figuren en el patrimonio o para la cancelación o reducción de deudas.

Cuando el importe de una deuda originada por un préstamo o crédito haya sido objeto de ingreso en el último trimestre del año en alguna de las cuentas a que se refiere el párrafo primero, no se computará para determinar el saldo medio y tampoco se deducirá como tal deuda.

Artículo 13. Valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados.

Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, negociados en mercados organizados, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de valores que se negocien en Bolsa, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre de cada año.

Artículo 14. Demás valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios, distintos de aquellos a que se refiere el artículo anterior, se valorarán por su nominal, incluidas, en su caso, las primas de amortización o reembolso, cualquiera que sea su denominación, representación y la naturaleza de los rendimientos obtenidos.

Artículo 15. Valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de Entidad, negociados en mercados organizados.

Uno. Las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas negociadas en mercados organizados, salvo las correspondientes a Instituciones de Inversión Colectiva, se computarán según su valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año.

A estos efectos, por el Ministerio de Economía y Hacienda se publicará anualmente la relación de los valores que se negocien en mercados organizados, con su cotización media correspondiente al cuarto trimestre del año. **(6)**

Dos. Cuando se trate de suscripción de nuevas acciones no admitidas todavía a cotización oficial, emitidas por entidades jurídicas que coticen en mercados organizados, se tomará como valor de estas acciones el de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción.

Tres. En los supuestos de ampliaciones de capital pendientes de desembolso, la valoración de las acciones se hará de acuerdo con las normas anteriores, como si estuviesen totalmente desembolsadas, incluyendo la parte pendiente de desembolso como deuda del sujeto pasivo.

Artículo 16.- Demás valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Uno. Tratándose de acciones y participaciones distintas de aquellas a que se refiere el artículo anterior, la valoración de las mismas se realizará por el valor teórico resultante del último balance aprobado, siempre que éste, bien de manera obligatoria o voluntaria, haya sido sometido a revisión y verificación y el informe de auditoría resultara favorable.

En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto.

A este último efecto, se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas, excluidas las de regularización o de actualización de balances.

Dos. Las acciones y participaciones en el capital social o en el fondo patrimonial de las Instituciones de Inversión Colectiva se computarán por el valor liquidativo en la fecha del devengo del impuesto, valorando los activos incluidos en balance de acuerdo con las normas que se recogen en su legislación específica y siendo dedudibles las obligaciones con terceros.

Tres. La valoración de las participaciones de los socios o asociados, en el capital social de las cooperativas se determinará en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con

(6) En cuanto a los valores negociados en Bolsa, véase la Orden HAC/202/2019, de 20 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en mercados organizados, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2018, a efectos de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del año 2018 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas (BOE del 28).

Asimismo, en cuanto al régimen fiscal de determinados préstamos de valores, véase la disposición adicional.18 Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas.

Cuatro. A los efectos previstos en este artículo, las entidades deberán suministrar a los socios, asociados o partícipes certificados con las valoraciones correspondientes.

Artículo 17. Seguros de vida y rentas temporales o vitalicias.

Uno. Los seguros de vida se computarán por su valor de rescate en el momento del devengo del impuesto.

Dos. Las rentas temporales o vitalicias, constituidas como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, deberán computarse por su valor de capitalización en la fecha del devengo del impuesto, aplicando las mismas reglas que para la constitución de pensiones se establecen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 18. Joyas, pieles de carácter suntuario y vehículos, embarcaciones y aeronaves. (7)

Las joyas, pieles de carácter suntuario, automóviles, vehículos de dos o tres ruedas, cuya cilindrada sea igual o superior a 125 centímetros cúbicos, embarcaciones de recreo o de deportes náuticos, aviones, avionetas, veleros y demás aeronaves, se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, las tablas de valoración de vehículos usados aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto.

Artículo 19. Objetos de arte y antigüedades.

Uno. Los objetos de arte o antigüedades se computarán por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Dos. Sin perjuicio de la exención que se contempla en el artículo 4.º, apartados uno, dos y tres de la presente Ley, se entenderá por:

a) Objetos de arte: Las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales.

b) Antigüedades: Los bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años.

Artículo 20. Derechos reales.

Los derechos reales de disfrute y la nuda propiedad se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tomando, en su caso, como referencia el valor asignado al correspondiente bien de acuerdo con las reglas contenidas en la presente Ley.

Artículo 21. Concesiones administrativas.

Las concesiones administrativas para la explotación de servicios o bienes de dominio o titularidad pública, cualquiera que sea su duración, se valorarán con arreglo a los criterios señalados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 22. Derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial.

Los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial, adquiridos de terceros, deberán incluirse en el patrimonio del adquirente por su valor de adquisición, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 11 de esta Ley.

Artículo 23. Opciones contractuales.

Las opciones de contratos se valorarán, de acuerdo con lo que establece el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Artículo 24. Demás bienes y derechos de contenido económico.

Los demás bienes y derechos de contenido económico, atribuibles al sujeto pasivo, se valorarán por su precio de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

Artículo 25. Valoración de las deudas.

Uno. Las deudas se valorarán por su nominal en la fecha del devengo del impuesto y sólo serán deducibles siempre que estén debidamente justificadas.

Dos. No serán objeto de deducción:

a) Las cantidades avaladas, hasta que el avalista esté obligado a pagar la deuda, por haberse ejercitado el derecho contra el deudor principal y resultar éste fallido. En el caso de obligación solidaria, las cantidades avaladas no podrán deducirse hasta que se ejercite el derecho contra el avalista.

b) La hipoteca que garantice el precio aplazado en la adquisición de un bien, sin perjuicio de que sí lo sea el precio aplazado o deuda garantizada.

Tres. En ningún caso serán objeto de deducción las deudas contraídas para la adquisición de bienes o derechos exentos. Cuando la exención sea parcial, será deducible, en su caso, la parte proporcional de las deudas.

Artículo 26. Determinación de la base imponible.

Con carácter general, la base imponible se determinará en régimen de estimación directa.

Cuando concurran las circunstancias previstas en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, será aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias.

Artículo 27. Tasación pericial.

La tasación pericial contradictoria a que se refiere la Ley General Tributaria sólo será de aplicación a los bienes y derechos mencionados en los artículos 18, 19 y 24 de esta Ley, excepto cuando se haga uso de lo previsto en el párrafo segundo del artículo 18.

(7) Véase la Orden HFP/1258/2017, de 5 diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOE del 22).

CAPÍTULO V

Base liquidable

Artículo 28. Base liquidable. (8)

Uno. En el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Dos. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros.

Tres. El mínimo exento señalado en el apartado anterior será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir y a los sujetos pasivos sometidos a obligación real de contribuir.

CAPÍTULO VI

Devengo del impuesto

Artículo 29. Devengo del impuesto.

El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

CAPÍTULO VII

Deuda tributaria

Artículo 30. Cuota íntegra. (9)

La base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

1. La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma.

2. Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la escala a que se refiere el apartado anterior, la base liquidable del Impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	2,5

3. En el caso de obligación real de contribuir, la tarifa aplicable será la establecida en el apartado anterior. La misma tarifa será aplicable en el caso de sujetos pasivos no residentes que tributen por obligación personal de contribuir.

Artículo 31. Límite de la cuota íntegra.

Uno. La cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos:

a) No se tendrá en cuenta la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro.

Se sumará a la base imponible del ahorro el importe de los dividendos y participaciones en beneficios a los que se refiere la letra a) del apartado 6 de la disposición transitoria vigésima segunda del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

b) No se tendrá en cuenta la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

c) En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

Dos. Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho Impuesto y de la del Impuesto sobre el Patrimonio, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquéllos en este último tributo. En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en el Impuesto sobre el Patrimonio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.

(8) Se modifica por el artículo único.1º.3 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio, con carácter temporal (BOE del 17).

(9) Artículo 30 modificado por el artículo 59.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (BOE del 31).

Artículo 32. Impuestos satisfechos en el extranjero.

1. En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, de la cuota de este Impuesto se deducirá, por razón de bienes que radiquen y derechos que pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse fuera de España, la cantidad menor de las dos siguientes:

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero, por razón de gravamen de carácter personal que afecte a los elementos patrimoniales computados en el Impuesto.

b) El resultado de aplicar el tipo medio efectivo del Impuesto a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

2. Se entenderá por tipo medio efectivo de gravamen, el resultado de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota íntegra resultante de la aplicación de la escala por la base liquidable. El tipo medio efectivo de gravamen se expresará con dos decimales.

3. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.

Artículo 33. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla. (10)

Uno. Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, se bonificará en el 75 por ciento la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

La anterior bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas Ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas Ciudades o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en las mismas.

Dos. La Comunidad Autónoma, de acuerdo con lo previsto en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, podrá establecer deducciones en este impuesto, que resultarán compatibles con las establecidas por el Estado sin que puedan suponer su modificación, aplicándose con posterioridad a las estatales.

Artículo 34. Responsabilidad patrimonial.

Las deudas tributarias por el Impuesto sobre el Patrimonio tendrán la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, los bienes gananciales responderán directamente frente a la Hacienda Pública por estas deudas.

CAPÍTULO VIII

Gestión del impuesto

Artículo 35. Normas generales.

La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del impuesto corresponde al Estado, sin perjuicio de lo dispuesto en las respectivas Leyes de Cesión a las Comunidades Autónomas.

Artículo 36. Autoliquidación. (11)

Uno. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Economía y Hacienda.

Dos. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

Artículo 37. Personas obligadas a presentar declaración. (12)

Están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar, o cuando, no dándose esta circunstancia, el valor de sus bienes o derechos, determinado de acuerdo con las normas reguladoras del impuesto, resulte superior a 2.000.000 de euros.

Artículo 38. Presentación de la declaración. (13)

El titular del Ministerio de Economía y Hacienda podrá aprobar la utilización de modalidades simplificadas o especiales de declaración.

La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca el titular del Ministerio de Economía y

(10) El artículo único.2º.1 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (BOE del 17), establece una nueva redacción del artículo 33 que producirá efectos desde el 1 de enero de 2019, según la redacción dada por el artículo 73 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 5).

(11) Artículo 36 añadido por el artículo único.1º.5 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (BOE del 17). Este artículo se deroga con efectos de 1 de enero de 2019, según establece el artículo único.2º.2 de la citada Ley, en la redacción dada por el artículo 73 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 5).

(12) Artículo 37 añadido por el artículo único.1º.6 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (BOE del 17). Este artículo se deroga con efectos de 1 de enero de 2019, según establece el artículo único.2º.2 de la citada Ley, en la redacción dada por el artículo 73 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 5).

(13) Artículo 38 añadido por el artículo único.1º.7 del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre (BOE del 17). Este artículo se deroga con efectos de 1 de enero de 2019, según establece el artículo único.2º.2 de la citada Ley, en la redacción dada por el artículo 73 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE del 5).

Hacienda, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlas en los lugares que determine el titular del Ministerio de Economía y Hacienda.

CAPÍTULO IX

Infracciones y sanciones

Artículo 39. Infracciones y sanciones.

Sin perjuicio de las normas especiales contenidas en la presente Ley, las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

CAPÍTULO X

Orden jurisdiccional

Artículo 40. Orden jurisdiccional.

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de Derecho que se susciten entre la Administración y los sujetos pasivos en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere la presente Ley.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera.

La cesión del rendimiento de este impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en la correspondiente Ley de Cesión.

Segunda.

Sin perjuicio de las adaptaciones que se hagan precisas, las referencias contenidas en el ordenamiento jurídico al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas o el Impuesto sobre el Patrimonio Neto, se entenderán efectuadas al Impuesto sobre el Patrimonio.

Tercera.

El artículo 15 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, quedará redactado en los siguientes términos:

(...)

Cuarta. Especialidades de la tributación de los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. (14)

Los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA (15)

DISPOSICIONES FINALES

Primera.

Las disposiciones contenidas en esta Ley comenzarán a regir el día 1 de enero de 1992, quedando derogadas a partir de su entrada en vigor la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en cuanto se refiera al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, así como la Orden Ministerial de 14 de enero de 1978 y demás disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma, sin perjuicio de la exigibilidad por la Administración de las deudas tributarias devengadas durante su vigencia por los ejercicios anteriores no prescritos.

No obstante, la disposición transitoria entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el «Boletín Oficial del Estado».

Segunda.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española, las exenciones, las reducciones de la base imponible, el límite determinante de la obligación de declarar, los tramos de la base liquidable, los tipos de la tarifa y demás parámetros cuantitativos del Impuesto sobre el Patrimonio.

(14) La disposición adicional cuarta se añade, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final 4 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, , por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE del 28).

(15) Disposición transitoria derogada, con efectos desde 1 de enero de 2008, por el artículo 3.2 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (BOE del 25).

LEYES DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2018

ANDALUCÍA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2018, DE 19 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ANDALUCÍA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOJA 27-06-2018)

Artículo 18. Mínimo exento para los sujetos pasivos con discapacidad.

Cuando el contribuyente tenga la consideración de persona con discapacidad, el mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio se fija en 700.000 euros.

Artículo 19. Escala de gravamen

La cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

ARAGÓN

DECRETO LEGISLATIVO 1/2005, DE 26 DE SEPTIEMBRE, DEL GOBIERNO DE ARAGÓN, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE ARAGÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOA 28-10-2005)

CAPÍTULO V.

Impuesto sobre el Patrimonio

Artículo 150-1. Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad. (16)

Los contribuyentes de este impuesto que sean titulares del patrimonio protegido regulado en la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, podrán aplicarse una bonificación del 99 por 100 en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los bienes o derechos incluidos en dicho patrimonio con un límite de 300.000 euros; para el resto del patrimonio, no cabrá bonificación alguna.

Artículo 150-2. Mínimo exento.(17)

1. Con efectos desde el 31 de diciembre de 2015, en el supuesto de obligación personal por el Impuesto sobre el Patrimonio, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 500.000 euros.

2. Ese mínimo exento será de 400.000 euros a partir del 31 de diciembre de 2016.

(16) Articulo 150-1 modificado, con efectos 4 de febrero de 2016, por el artículo 4.Uno de la Ley 2/2016, de 28 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 03-02-2016 - BOE 10-03-2016).

(17) Articulo 150-2 introducido, con efectos 31 de enero de 2015, por el artículo 4 de la 10/2015, de 28 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de Aragón, de medidas para el mantenimiento de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Aragón (BOA 30-12-2015).

PRINCIPADO DE ASTURIAS

DECRETO LEGISLATIVO 2/2014, DE 22 DE OCTUBRE, DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOPA 29-10-2014)

CAPÍTULO II

Impuesto sobre el Patrimonio

Artículo 15. Escala aplicable a la base liquidable.

La cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,22
167.129,45	367,68	167.123,43	0,33
334.252,88	919,19	334.246,87	0,56
668.499,75	2.790,97	668.499,76	1,02
1.336.999,51	9.609,67	1.336.999,50	1,48
2.673.999,01	29.397,26	2.673.999,02	1,97
5.347.998,03	82.075,05	5.347.998,03	2,48
10.695.996,06	214.705,40	En adelante	3,00

Artículo 16. Bonificación de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyen aquéllos que forman parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente constituido al amparo de la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad, podrá aplicarse una bonificación del 99 por ciento en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

ILLES BALEARS

DECRETO LEGISLATIVO 1/2014, DE 6 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ILLES BALEARS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOIB 07-06-2014 - BOE 02-07-2014)

Artículo 8. Mínimo exento. (18)

La base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir que residen habitualmente en las Illes Balears se tiene que reducir, en concepto de mínimo exento, en el importe de 700.000 euros

Artículo 9. Tipo de gravamen. (19)

La base liquidable del impuesto será gravada conforme a la siguiente escala:

Base liquidable Desde euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable %
0	0	170.472,04	0,28
170.472,04	477,32	170.465	0,41
340.937,04	1.176,23	340.932,71	0,69
681.869,75	3.528,67	654.869,76	1,24
1.336.739,51	11.649,06	1.390.739,49	1,79
2.727.479	36.543,30	2.727.479	2,35
5.454.958	100.639,06	5.454.957,99	2,90
10.909.915,99	258.832,84	En adelante	3,45

Artículo 9 bis. Bonificación para los bienes de consumo cultural (20)

Se establece una bonificación autonómica del 90% de la parte proporcional de la cuota que corresponda a la titularidad de pleno dominio de los bienes de consumo cultural a los cuales hace referencia al artículo 5 de la Ley 3/2015, de 23 de marzo , por la que la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributaria.

(18) Artículo 8 modificado, con efectos 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda disposición final segunda de la Ley 12/2015,de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears,de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015).

(19) Artículo 9 modificado, con efectos 31 de diciembre de 2015, por la disposición final segunda disposición final segunda de la Ley 12/2015,de 29 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears, de presupuestos generales de la comunidad autónoma de las Illes Balears para el año 2016 (BOIB 30-12-2015)

(20) Artículo 9 bis introducido, con efectos desde 1 de enero de 2015, por la disposición final segunda de la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias (BOIB 28-03-2015 - BOE 22-04-2015).

CANARIAS

DECRETO LEGISLATIVO 1/2009, DE 21 DE ABRIL, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES DICTADAS POR LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BOC 23-04-2009)

Artículo 28. Aplicación de la normativa autonómica.

Los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias, aplicarán la normativa autonómica dictada al efecto respecto del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 29. Base liquidable en el Impuesto sobre el Patrimonio. (21)

En el supuesto de obligación personal, la base liquidable del Impuesto sobre Patrimonio se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 700.000 euros.

Artículo 29 bis. Exención de los patrimonios especialmente protegidos de los contribuyentes con discapacidad. (22)

Estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

CANTABRIA

DECRETO LEGISLATIVO 62/2008, DE 19 DE JUNIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DE MEDIDAS FISCALES EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOC 02-07-2008)

Artículo 3. Mínimo exento del Impuesto sobre el Patrimonio. (23)

De acuerdo con lo previsto en en el artículo 47.1.a de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, el mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio se fija con carácter general en 700.000 euros.

Artículo 4. Tipo de Gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio. (24)

De acuerdo con lo previsto en el artículo 47.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de fi nanciación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifi can determinadas normas tributarias, la base liquidable del Impuesto será gravada conforme a la siguiente escala::

Base liquidable (hasta euros)	Cuota (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (por ciento
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

CASTILLA Y LEÓN

DECRETO LEGISLATIVO 1/2013, DE 12 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS.

(BOCYL 18-09-2013)

Artículo 11. Exención de los patrimonios especialmente protegidos de contribuyentes con discapacidad.

Estarán exentos de este impuesto los bienes y derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible que formen parte del patrimonio especialmente protegido del contribuyente, constituido al amparo de la Ley 41/2003, de Protección Patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la normativa tributaria con esta finalidad.

(21) Artículo 29 modificado, con efectos de 11 de noviembre de 2014, por el artículo 4.Seis de la Ley 9/2014, de 6 de noviembre, de medidas tributarias, administrativas y sociales de Canarias (BOC 10-11-2014).

(22) Artículo 29 bis añadido por el artículo 47 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (BOC 26-06-2012 - BOE 12-07-2012).

(23) Artículo 4 modificado, con efectos 1 de enero de 2017, por el artículo 10.Dos de la Ley de Cantabria 2/2017, de 24 de febrero, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 28-02-2017 - BOE 20-03-2017).

(24) Artículo 4 modificado, con efectos 30 de diciembre de 2017, por el artículo 3.Dos de la Ley de Cantabria 9/2017, de 26 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC 29-12-2017 - BOE 24-01-2018).

CATALUÑA

LEY 31/2002, DE 30 DE DICIEMBRE DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 31-12-2002 - BOE 17-01-2003)

Artículo 2. Mínimo exento. (25)

El importe del mínimo exento en el impuesto sobre el patrimonio se fija en 500.000,00 euros.

....

LEY 7/2004, DE 16 DE JULIO, DE MEDIDAS FISCALES Y ADMINISTRATIVAS.

(DOGC 21-07-2004 - BOE 29-09-2004)

Artículo 2. Bonificación de los patrimonios protegidos de contribuyentes con discapacidad.(26)

1. Con efectos a partir de 1 de enero de 2004, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible los hay que forman parte del patrimonio protegido de la persona contribuyente constituido al amparo de la Ley del Estado 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código civil, de la Ley de enjuiciamiento civil y de la normativa tributaria con esta finalidad, la persona contribuyente puede aplicarse una bonificación del 99 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

2. La misma bonificación es aplicable a los bienes o derechos de contenido económico que formen parte del patrimonio protegido constituido al amparo de la Ley 25/2010, de 29 de julio, del libro segundo del Código civil de Cataluña, relativo a la persona y la familia.

LEY 5/2012, DE 20 DE MARZO, DE MEDIDAS FISCALES, FINANCIERAS Y ADMINISTRATIVAS Y DE CREACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS ESTANCIAS EN ESTABLECIMIENTOS TURÍSTICOS DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CATALUÑA.

(DOGC 23-03-2012 - BOE 06-04-2012)

Artículo 60. Bonificación de las propiedad forestales.

Con efectos de 31 de diciembre de 2011, el contribuyente puede aplicar una bonificación del 95% en la parte de la cuota que corresponda proporcionalmente a las propiedades forestales, siempre y cuando dispongan de un instrumento de ordenación debidamente aprobado por la Administración forestal competente de Cataluña.

(25) Artículo 2 modificado, con efectos de 31 de diciembre de 2012, por el artículo único del Decreto Ley 7/2012, de 27 de diciembre, de medidas urgentes en materia fiscal que afectan al impuesto sobre el patrimonio (DOGC del 28).

(26) Artículo 2 modificado, con efectos desde 8 de noviembre de 2016, por el artículo 1 de la Ley 2/2016, de 2 de noviembre, de modificaciones urgentes en materia tributaria (DOGC 7-11-2016 - BOE 23-11-2016).

DECRETO LEY 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA FISCAL QUE AFECTAN AL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.

(DOGC 28-12-2012. Corrección de erratas 08-03-2013 - BOE 26-02-2013)

Artículo único. Impuesto sobre el patrimonio.

1. (...) **(27)**

2. Con efectos del 31 de diciembre de 2012, la base liquidable del impuesto se grava con los tipos de la escala siguiente:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,210
167.129,45	350,97	167.123,43	0,315
334.252,88	877,41	334.246,87	0,525
668.499,75	2.632,21	668.500,00	0,945
1.336.999,75	8.949,54	1.336.999,26	1,365
2.673.999,01	27.199,58	2.673.999,02	1,785
5.347.998,03	74.930,46	5.347.998,03	2,205
10.695.996,06	192.853,82	En adelante	2,750

EXTREMADURA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2018, DE 10 DE ABRIL, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EXTREMADURA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(DOE 23-05-2018 - BOE 19-06-2018)

Artículo 14. Mínimo exento general y para discapacitados.

1. En el supuesto de obligación personal, con carácter general, la base imponible se reducirá, en concepto de mínimo exento, en el importe de 500.000 euros.

2. No obstante, para los contribuyentes que fueren discapacitados, ese mínimo exento será el siguiente:

a) 600.000 euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 33 % e inferior al 50 %.

b) 700.000 euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 50 % e inferior al 65 %.

c) 800.000 euros, si el grado de discapacidad fuera igual o superior al 65 %.

3. Para aplicar el mínimo exento señalado en el apartado anterior, el contribuyente deberá tener reconocida una incapacidad permanente, estar incapacitado judicialmente o tener reconocido alguno de los grados de discapacidad que en él se indica.

A estos efectos, el grado de discapacidad o la incapacitación serán reconocidas o declaradas por el órgano

(27) Véase el artículo 2 de la Ley 31/2002 transcrito.

administrativo o judicial competente, de acuerdo con la normativa aplicable.

Artículo 15. Tipo de gravamen.

La cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0	167.129,45	0,30
167.129,45	501,39	167.123,43	0,45
334.252,88	1.253,44	334.246,87	0,75
668.499,75	3.760,30	668.499,76	1,35
1.336.999,01	12.785,04	1.336.999,50	1,95
2.673.999,01	38.856,53	2.673.999,02	2,55
5.347.998,03	107.043,51	5.347.998,03	3,15
10.695.996,06	275.505,45	En adelante	3,75

GALICIA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2011, DE 28 DE JULIO, APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE GALICIA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(DOG 20-10-2011 - BOE 19-11-2011)

Artículo 13. Mínimo exento. (28)

El mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio se establece en 700.000 euros.

Artículo 13 bis. Cuota íntegra. (29)

La base liquidable del impuesto se gravará a los tipos de la escala siguiente:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,76	334.246,87	0,61
668.499,75	3.041,66	668.499,76	1,09
1.336.999,51	10.328,31	1.336.999,50	1,57
2.673.999,01	31.319,20	2.673.999,02	2,06
5.347.998,03	86.403,58	5.347.998,03	2,54
10.695.996,06	222.242,73	En adelante	3,03

(28) Artículo 13 modificado, con efectos desde 31 de diciembre de 2011, por el artículo 2 de la Ley 12/2011, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas de la Comunidad Autónoma de Galicia (DOG 30-12-2011 - BOE 27-01-2012).

(29) Artículo 13 bis introducido con efectos de 29 de febrero de 2013 y vigencia indefinida, por el artículo 72 de la Ley 2/2013, de 27 de febrero, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2013 (DOG 28-02-2013. Rectif. 25-03-2013 - BOE 18-04-2013).

Artículo 13 ter. Deducciones en la cuota del impuesto sobre el patrimonio. (30)

Uno. Deducción por creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figura alguno al que se le aplicaron las deducciones en la cuota íntegra autonómica del impuesto sobre la renta de las personas físicas relativas a la creación de nuevas empresas o ampliación de la actividad de empresas de reciente creación, o inversión en la adquisición de acciones o participaciones sociales en entidades nuevas o de reciente creación, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 75 %, con un límite de 4.000 euros por sujeto pasivo, en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos. El incumplimiento de los requisitos previstos en las deducciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas determinará la pérdida de esta deducción.

Esta deducción será incompatible con las establecidas en los números dos, tres, cinco y siete siguientes.

Dos. Deducción por inversión en sociedades de fomento forestal.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen participaciones en las sociedades de fomento forestal reguladas en la Ley 7/2012, de 28 de junio, de montes de Galicia, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

Las participaciones deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años siguientes a su adquisición.

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

Tres. Deducción por la participación en el capital social de cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen participaciones en el capital social de cooperativas agrarias o de explotación comunitaria de la tierra a las que se refiere la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de cooperativas de Galicia, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos.

Las participaciones deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años siguientes a su adquisición.

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

(30) Artículo 13 ter modificado, con efectos de 1 de enero de 2018, por el artículo 2 de la Ley 9/2017, de 26 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG 28-12-2017 - BOE 09.02-2018).

Cuatro. Deducción por la afectación de terrenos rústicos a una explotación agraria y arrendamiento rústico.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen terrenos rústicos afectos a una explotación agraria, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que estén afectos a la explotación agraria por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

La explotación agraria deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

El término «explotación agraria» será el definido en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

También tendrán derecho a esta deducción aquellos contribuyentes que cedan en arrendamiento los terrenos rústicos por igual período temporal, de acuerdo con las condiciones establecidas en la Ley 49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos rústicos.

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes o derechos de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

Cinco. Deducción por la participación en los fondos propios de entidades agrarias.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen participaciones en los fondos propios de entidades cuyo objeto social sean actividades agrarias, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100 % en la parte de la cuota que corresponda al valor de las participaciones. La deducción solo alcanzará al valor de las participaciones, determinado según las reglas de este impuesto, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad agraria, aminorados en el importe de las deudas derivadas de esta, y el valor del patrimonio neto de la entidad. Para determinar dicha proporción se tomará el valor que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

De la misma deducción gozarán los créditos concedidos a las mismas entidades en la parte del importe que financie dichas actividades agrarias.

La explotación agraria deberá estar inscrita en el Registro de Explotaciones Agrarias de Galicia.

Las participaciones adquiridas deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un período mínimo de cinco años siguientes a su adquisición. En el caso de créditos, estos deben referirse a las operaciones de financiación con un plazo superior a cinco años, sin que se pueda amortizar una cantidad superior al 20 % anual del importe del principal prestado.

Los términos «explotación agraria» y «actividad agraria» serán los definidos en la Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las explotaciones agrarias.

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

Seis. Deducción por la afectación a actividades económicas de inmuebles en centros históricos.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen bienes inmuebles situados en los centros históricos que mediante orden se determinen, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichos bienes o derechos, siempre que estén afectos a una actividad económica por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

En la orden que delimite los centros históricos se establecerá la justificación documental necesaria que acredite la pertenencia del bien a dicho centro.

Siete. Deducción por la participación en los fondos propios de entidades que exploten bienes inmuebles en centros históricos.

Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible se incluyesen participaciones en los fondos propios de entidades en cuyo activo se encuentren bienes inmuebles situados en los centros históricos que mediante orden se determinen, el contribuyente podrá aplicar una deducción del 100 % en la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a dichas participaciones, siempre que dichos bienes estén afectos a una actividad económica por lo menos durante la mitad del año natural correspondiente al devengo.

La deducción solo alcanzará al valor de las participaciones, determinado según las reglas de este impuesto, en la parte que corresponda a la proporción existente entre dichos bienes inmuebles, aminorados en el importe de las deudas destinadas a financiarlos, y el valor del patrimonio neto de la entidad. Para determinar dicha proporción se tomará el valor que se deduzca de la contabilidad, siempre que esta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

Esta deducción será incompatible con la aplicación para los mismos bienes de las exenciones del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio, aunque dicha exención sea parcial.

En la orden que delimite los centros históricos se establecerá la justificación documental necesaria que acredite la pertenencia del bien a dicho centro.

COMUNIDAD DE MADRID

DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 21 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE MADRID EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS POR EL ESTADO.

(BOCM 25-10-2010). Rectificación (BOCM 22-11-2010)

Artículo 19. Mínimo exento. (31)

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, el mínimo exento en el Impuesto sobre el Patrimonio se fija en 700.000 euros**.**

Artículo 20. Bonificación general.

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 100 por 100 de dicha cuota si ésta es positiva.

No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

(31) Artículo 19 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2012, por el artículo 1.Dos de la Ley 6/2011, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOCM 29-12-2011 - BOE 02-03-2012).

REGIÓN DE MURCIA

DECRETO LEGISLATIVO 1/2010, DE 5 DE NOVIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES EN LA REGIÓN DE MURCIA EN MATERIA DE TRIBUTOS CEDIDOS.

(BORM 31-01-2011)

Artículo 13. Tipo de gravamen. (32)

Con efectos desde el 1 de enero de 2013, la cuota íntegra del impuesto regulada en el artículo 30 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, se obtendrá aplicando a la base liquidable los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,24
167.129,45	401,11	167.123,43	0,36
334.252,88	1.002,75	334.246,87	0,60
668.499,75	3.008,23	668.499,76	1,08
1.336.999,51	10.228,03	1.336.999,50	1,56
2.673.999,01	31.085,22	2.673.999,02	2,04
5.347.998,03	85.634,80	5.347.998,03	2,52
10.695.996,06	220.404,35	En adelante	3,00

LA RIOJA

LEY 10/2017, DE 27 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE CONSOLIDAN LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA RIOJA EN MATERIA DE IMPUESTOS PROPIOS Y TRIBUTOS CEDIDOS

(BOR 30-10-2017 - BOE 28-11-2017)

Artículo 33. Bonificación general en el impuesto sobre el patrimonio. (33)

Con posterioridad a las deducciones y bonificaciones reguladas por la normativa del Estado, se aplicará, sobre la cuota resultante, una bonificación autonómica del 75 % de dicha cuota, si esta es positiva.

No se aplicará esta bonificación si la cuota resultante fuese nula.

(32) Artículo 13 añadido por la Ley 6/2013, de 8 de julio, de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, de medidas en materia tributaria del sector público, de política social y otras medidas administrativas (BORM 10-07-2013).

(33) Artículo 33 modificado, con efectos desde 1 de enero de 2018, por el artículo 1.Cinco de la Ley 2/2018, de 30 de enero, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2018 (BORM 31-01-2018 - BOE 23-02-2018)

COMUNITAT VALENCIANA

LEY 13/1997, DE 23 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE REGULA EL TRAMO AUTONÓMICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y RESTANTES TRIBUTOS CEDIDOS.

(DOCV 31-12-1997 - BOE 07-04-1998)

Artículo 8. Mínimo exento. (34)

La base imponible de los sujetos pasivos por obligación personal del impuesto que residan habitualmente en la Comunitat Valenciana se reducirá, en concepto de mínimo exento, en 600.000 euros.

No obstante, para contribuyentes con discapacidad psíquica, con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, y para contribuyentes con discapacidad física o sensorial, con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, el importe del mínimo exento se eleva a 1.000.000 euros

Artículo 9. Escala del impuesto (35)

La base liquidable resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior será gravada a los tipos de la siguiente escala:

Base liquidable Hasta euros	Cuota Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,25
167.129,45	417,82	167.123,43	0,37
334.252,88	1.036,18	334.246,87	0,62
668.499,75	3.108,51	668.499,76	1,12
1.336.999,51	10.595,71	1.336.999,50	1,62
2.673.999,01	32.255,10	2.673.999,02	2,12
5.347.998,03	88.943,88	5.347.998,03	2,62
10.695.996,06	229.061,43	En adelante	3,12

(34) El artículo 8 que se dejó sin contenido desde el 1 de enero de 2010 por el artículo 26 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (30-12-2009 - BOE 28-01-2010). se declara vigente y se modifica, con efectos de 1 de enero de 2016, por el artículo 46 de la Ley 10/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2015. Correcciones de errores de 19-01-2016, 08-02-2016 y 9-03-2016 - BOE 08-02-2016. Correcciones de errores 04-03-2016 y 23-03-2016).

(35) El artículo 9 que se dejó sin contenido desde el 1 de enero de 2010 por el artículo 26 de la Ley 12/2009, de 23 de diciembre Medidas Fiscales, de Gestión Administrativa y Financiera, y de Organización de la Generalitat (30-12-2009 - BOE 28-01-2010). se declara vigente y se modifica, con efectos de 1 de enero de 2016, por el artículo 47 de la Ley 10/2015, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de gestión administrativa y financiera, y de organización de la Generalitat (DOCV 31-12-2015. Correcciones de errores de 19-01-2016, 08-02-2016 y 9-03-2016 - BOE 08-02-2016. Correcciones de errores 04-03-2016 y 23-03-2016).

Índice analítico

Abreviaturas utilizadas:

D.A. Deducción Autonómica.
E.D. Estimación Directa.
E.D.N. Estimación Directa Normal.
E.D.S. Estimación Directa Simplificada.
E.O. Estimación Objetiva.
E.R.D. Empresa de Reducida Dimensión.
G. y P. Ganancias y Pérdidas Patrimoniales.
IP Impuesto sobre el Patrimonio.
I.R.I. Imputación de Rentas Inmobiliarias.
IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
M.P.S. Mutualidad de Previsión Social.
P.A.C. Política Agraria Comunitaria.
P.P.S. Planes de Previsión Asegurados.
R.A.E. Rendimientos de Actividades Económicas.
R.C.I. Rendimientos del Capital Inmobiliario.
R.C.M. Rendimientos del Capital Mobiliario.
R.T. Rendimientos del Trabajo.
U.F. Unidad Familiar.

A

B

C

D

E

H

I

N, O

P

Q

R

U, V

SEPARATA

Orden HAC/485/2019, de 12 de abril, por la que se reducen para el período impositivo 2018, los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales. (BOE 30 -04-2019 - Corrección de errores BOE 28-05-2019)

Andalucía

Todas las provincias

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Patata	0,18

Almería

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de la comarca de: LOS VELEZ	Cereales	0,18
	Frutos secos: Almendra	0,13
Términos municipales de las comarcas de: BAJO ALMANZORA	Cítricos	0,13

Cadiz

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Cereales: Sorgo	0,18
Términos municipales de: Barbate, Chiclana de la Frontera, Conil de la Frontera, Medina Sidonia y Vejer de la Frontera	Productos hortícolas: Tomate	0,18
Términos municipales de: Castellar de la Frontera	Cítricos	0,13
Términos municipales de: Jimena de la Frontera y San Roque	Cítricos	0,13
	Frutos tropicales: Aguacate	0,26

Córdoba

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Aguilar de la Frontera, Almedinilla, Almodóvar del Río, Baena, Belmez, Benamejí, Castro del Río, Córdoba, Espiel, Fernán-Núñez, Fuente Obejuna, Hinojosa del Duque, Hornachuelos, Iznájar, Lucena, Montalbán de Córdoba, Montemayor, Palenciana, Palma del Río, Posadas, Puente Genil, Rambla (La), Santaella y Villanueva del Rey	Productos del olivo: Aceituna de mesa	0,18
Términos municipales de: Alcaracejos, Montilla y Priego de Córdoba	Productos del olivo	0,13
Términos municipales de: Pozoblanco	Productos del olivo	0,13
Términos municipales de la comarca de: LAS COLONIAS	Productos del olivo: Aceituna de mesa	0,18

Granada

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Productos hortícolas: Pimiento	0,20
Términos municipales de: Baza y Cúllar	Frutos secos: Almendra	0,13
	Productos del olivo	0,13
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Benalúa, Cortes y Graena, Fonelas y Guadix	Productos hortícolas: Tomate	0,13
Términos municipales de: Fuente Vaqueros, Huétor Tájar, Láchar, Moraleda de Zafayona, Pinos Puente y Villanueva Mesía	Productos hortícolas: Alcachofa, ajo y espárrago	0,13
Términos municipales de: Jayena	Productos del olivo	0,13

Granada (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alpujarra de la Sierra, Castilléjar, Puebla de Don Fadrique y Válor	Frutos secos: Almendra	0,13
	Productos hortícolas	0,13

Jaén

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alcaudete y Alcalá la Real,	Productos del olivo	0,13

Málaga

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alhaurín de la Torre, Alhaurín el Grande, Álora, Alozaina, Antequera, Carratraca, Cártama, Casarabonela, Coín, Guaro, Marbella, Monda, Pizarra, Riogordo, Tolox, Valle de Abdalajís, Villanueva de Algaidas y Yunquera	Productos del olivo: Aceituna de mesa	0,18
Términos municipales de: Alpandeire, Faraján, Genalguacil, Igualeja, Jubrique, Júzcar, Parauta y Pujerra	Frutos secos: Castaña	0,18
Términos municipales de: Cartajima	Frutos secos: Castaña	0,18
	Productos del olivo: Aceituna de mesa	0,18

Sevilla

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Productos hortícolas: Tomate	0,18
Términos municipales de: Alanís, Alcalá de Guadaíra, Alcalá del Río, Alcolea del Río, Arahal, Aznalcázar, Aznalcóllar, Camas, Campana (La), Cantillana, Carmona, Castilblanco de los Arroyos, Castillo de las Guardas (El), Cazalla de la Sierra, Coria del Río, Coronil (El), Dos Hermanas, Écija, Fuentes de Andalucía, Garrobo (El), Gelves, Gerena, Guadalcanal, Guillena, Lantejuela, Lora del Río, Mairena del Alcor, Marchena, Molares (Los), Osuna, Palacios y Villafranca (Los), Palomares del Río, Paradas, Peñaflor, Puebla de los Infantes (La), Puebla del Río (La), Real de la Jara (El), Rinconada (La), Ronquillo (El), Rubio (El), Santiponce, Sevilla, Utrera, Villamanrique de la Condesa, Villanueva del Río y Minas, Viso del Alcor (El), y todos los términos municipales de las Comarcas de: ALJARAFE, ESTEPA y SIERRA SUR	Productos del olivo: Aceituna de mesa	0,18
Términos municipales de: Roda de Andalucía (La)	Productos del olivo	0,13

Aragón

Huesca

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Albalate de Cinca, Alfántega, Altorricón, Chalamera, Pueyo de Santa Cruz, Tamarite de Litera, Velilla de Cinca y Zaidín	Frutos no cítricos	0,26
Términos municipales de: Albalatillo, Alcolea de Cinca, Ballobar y Monzón	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Alcubierre, Almudévar, Almuniente, Angüés, Blecua y Torres, Canal de Berdún, Candasnos, Casbas de Huesca, Castejón de Monegros, Castelflorite, Fonz, Grañén, Lalueza, Pertusa, Poleñino, Robres, San Miguel del Cinca, Sena, Senés de Alcubierre, Tardienta, Torralba de Aragón, Torres de Alcanadre y Villanueva de Sigena	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Belver de Cinca, Binaced, Esplús, Fraga y Torrente de Cinca	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Huerto	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos secos	0,13
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos del olivo	0,13
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Lanaja	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Osso de Cinca	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,13
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18

Huesca (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Peralta de Alcofea	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Sariñena	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Lupiñén-Ortilla	Frutos secos	0,18
Términos municipales de: Aínsa-Sobrarbe	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13

Teruel

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de: Ababuj, Andorra, Blesa, Cañada de Benatanduz, Ejulve, Fuentes Claras, Jorcas, Miravete de la Sierra, Olmos (Los), Puebla de Valverde (La), Teruel, Villafranca del Campo y Villastar	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Aguilar del Alfambra, Camarillas, Loscos, Monforte de Moyuela y Odón	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13

Teruel (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alacón	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Albalate del Arzobispo	Frutos no cítricos	0,13
	Frutos secos	0,18
Términos municipales de: Alcañiz	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,19
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Calanda	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Castejón de Tornos	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Castelserás	Frutos secos	0,18
	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Castellote, Muniesa y Plou	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Cella	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Ferreruela de Huerva	Frutos secos	0,13
Términos municipales de: Híjar y Urrea de Gaén	Frutos no cítricos	0,26

Zaragoza

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Aguarón, Ainzón, Alberite de San Juan, Almunia de Doña Godina (La), Aniñón, Bardallur, Belmonte de Gracián, Bureta, Calatayud, Calatorao, Codos, Fabara, Maella, Maluenda, Mara, Mequinenza, Miedes de Aragón, Morés, Moros, Munébrega, Nonaspe, Orera, Ruesca, Sabiñán, Salillas de Jalón, Tosos y Villalengua	Frutos no cítricos	0,26
Términos municipales de: Aguilón, Alborge, Alconchel de Ariza, Alfajarín, Alforque, Almolda (La), Almonacid de la Cuba, Ariza, Asín, Azuara, Badules, Balconchán, Belchite, Berdejo, Berrueco, Bijuesca, Boquiñeni, Burgo de Ebro (El), Cabolafuente, Castejón de Valdejasa, Cetina, Cinco Olivas, Contamina, Daroca, Ejea de los Caballeros, Erla, Escatrón, Fombuena, Gallur, Gelsa, Godojos, Jaraba, Langa del Castillo, Lécera, Leciñena, Letux, Luceni, Luesia, Luna, Mainar, Malanquilla, Mediana de Aragón, Monegrillo, Morata de Jiloca, Muela (La), Nuévalos, Nuez de Ebro, Osera de Ebro, Pastriz, Pedrola, Pinseque, Plenas, Pozuel de Ariza, Puebla de Albortón, Puendeluna, Retascón, Romanos, San Mateo de Gállego, Santed, Sestrica, Sos del Rey Católico, Talamantes, Tobed, Torralba de los Frailes, Torrehermosa, Trasobares, Uncastillo, Used, Val de San Martín, Valtorres, Villadoz, Villafeliche, Villamayor de Gállego, Villanueva de Gállego, Villanueva de Jiloca, Villarreal de Huerva y Zaida (La)	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Torres de Berrellén	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Alagón, Grisén y Torrijo de la Cañada	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Frutos no cítricos	0,19
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Alarba	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Alcalá de Ebro, Cabañas de Ebro, Cuerlas (Las), Figueruelas, Fuentes de Ebro, Gallocanta, Herrera de los Navarros, Nombrevilla, Pina de Ebro, Pradilla de Ebro, Puebla de Alfindén (La), Quinto, Remolinos, Sobradiel, Tauste, Utebo, Velilla de Ebro, Villafranca de Ebro y Villarroya del Campo	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13

Zaragoza (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alfamén y Zaragoza	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Arándiga, Borja, Chiprana, Clarés de Ribota, Ibdes, Joyosa (La), Lucena de Jalón, Lumpiaque, Mallén, Olvés, Paracuellos de Jiloca, Paracuellos de la Ribera, Plasencia de Jalón, Rueda de Jalón, Sástago, Urrea de Jalón, Velilla de Jiloca, Villanueva de Huerva y Zuera	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Ateca y Terrer	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,19
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Bárboles	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Frutos no cítricos	0,19
	Frutos secos	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos del olivo	0,13
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Biota	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Carenas y Castejón de las Armas	Frutos no cítricos	0,26
	Frutos secos	0,18

Zaragoza (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Cariñena y Fuendejalón	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Caspe, Épila, Fuentes de Jiloca, Monreal de Ariza y Ricla	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,19
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Cervera de la Cañada y Torralba de Ribota	Frutos no cítricos	0,26
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Frasno (El)	Frutos no cítricos	0,26
	Frutos secos	0,18
	Productos del olivo	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Longares y Muel	Cereales	0,13
	Forrajes	0,19
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Paniza y Villarroya de la Sierra	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Perdiguera	Frutos secos	0,18

Zaragoza (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Pleitas	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Frutos no cítricos	0,19
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos del olivo	0,18

Baleares (Illes)

Illes Balears

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alcúdia, Artà, Capdepera, Manacor, Pollença, Sant Llorenç des Cardassar y Son Servera	Bovino de carne	0,09
	Cereales	0,18
	Forrajes	0,19
	Leguminosas	0,18
	Ovino y caprino de carne	0,09
	Porcino de carne extensivo	0,09
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Alaior, Maó-Mahón	Frutos no cítricos	0,26
	Productos del olivo	0,13

Canarias

Santa Cruz de Tenerife

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Arico, Buenavista del Norte y Fasnia	Patata	0,18
Términos municipales de: Breña Alta y Villa de Mazo	Cítricos	0,13
	Frutos tropicales: Aguacate	0,19
	Patata	0,13
Términos municipales de: Breña Baja	Cítricos	0,13
	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,19
	Patata	0,13
Términos municipales de: Frontera	Frutos tropicales: Papaya y plátano	0,26
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Garachico	Frutos tropicales: Plátano	0,19
Términos municipales de: Granadilla de Abona	Otros productos agrícolas: Plantas aromáticas	0,26
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: San Cristóbal de La Laguna	Frutos tropicales: Plátano	0,19
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Puntagorda	Frutos tropicales: Aguacate	0,26
	Patata	0,18
Términos municipales de: San Miguel de Abona	Patata	0,13
Términos municipales de: Santa Cruz de la Palma	Cítricos	0,13
	Frutos tropicales: Aguacate	0,19
	Frutos tropicales: Plátano	0,26
	Patata	0,13
Términos municipales de: Silos (Los)	Frutos tropicales: Plátano	0,26
	Patata	0,18
Términos municipales de: Tijarafe	Frutos tropicales: Aguacate y plátano	0,26
	Frutos tropicales: Plátano	0,26

Cantabria

Cantabria

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Frutos no cítricos: Arándanos	0,26
Términos municipales de: Valdeolea, Valdeprado del Río y Valderredible	Patata	0,18
Términos municipales de la comarca de: COSTERA	Productos hortícolas	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de la comarca de: LIEBANA	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18

Castilla - La Mancha

Albacete

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Albacete y Barrax	Cereales	0,18
	Frutos secos	0,18
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Balazote, Chinchilla de Monte-Aragón, Corral-Rubio, Higueruela, Pétrola y Pozo Cañada	Cereales	0,18
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Bonete y Hoya-Gonzalo	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Casas-Ibáñez	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Cenizate, Fuentealbilla, Golosalvo, Navas de Jorquera y Villamalea	Frutos secos	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Elche de la Sierra, Férez y Socovos	Cereales	0,18
	Frutos secos	0,18
Términos municipales de: Hellín y Tobarra	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,19
Términos municipales de: Lezuza, Madrigueras, Mahora, Motilleja y Munera	Cereales	0,18
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Minaya	Frutos secos	0,18
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Robledo	Cereales	0,18
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Roda (La) y Villarrobledo	Cereales	0,18
	Frutos secos	0,18
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Ciudad Real

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de la comarca de: MANCHA	Productos hortícolas: Ajo, melón y sandía	0,18
Términos municipales de la comarca de: CAMPO DE MONTIEL	Productos hortícolas: Pimiento	0,18

Cuenca

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Acebrón (El), Belinchón, Belmonte, Fuente de Pedro Naharro, Horcajo de Santiago, Mesas (Las), Mota del Cuervo, Pedernoso (El), Pedroñeras (Las), Peral (El), Santa María de los Llanos y Torrubia del Campo	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Carboneras de Guadazaón, Pajarón y Reíllo	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Casas de Fernando Alonso y Casas de Haro	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Casas de los Pinos, El Provencio y San Clemente	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Graja de Campalbo	Frutos secos	0,09
Términos municipales de: Landete y Moya	Frutos secos	0,13
Términos municipales de: Mira	Frutos secos	0,09
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Valeras (Las) y Valverde de Júcar	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de la comarca de: MANCHA ALTA y MANCHA BAJA	Productos hortícolas: Ajo	0,18

Toledo

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Añover de Tajo	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,07
Términos municipales de: Cabezamesada	Productos hortícolas: Espárrago	0,18
Términos municipales de: Cebolla	Frutos no cítricos: Higo	0,19
	Productos hortícolas: Pimiento	0,05
Términos municipales de: Corral de Almaguer	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Escalonilla, Lillo, Madridejos, Quintanar de la Orden, Tembleque, Urda, Villacañas y Villafranca de los Caballeros	Frutos secos	0,13
Términos municipales de: Ontígola	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Orgaz	Frutos secos	0,18
Términos municipales de: Toledo y Villarrubia de Santiago	Productos hortícolas: Ajo	0,09
Términos municipales de: Villanueva de Alcardete	Frutos secos	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Castilla y León

Ávila

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos: Ciruela y pera	0,07
	Frutos no cítricos: Manzana	0,13
	Leguminosas grano: Judía	0,09
	Leguminosas: Garbanzo	0,13
	Oleaginosas: Colza	0,22
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas: Col-repollo	0,05
	Productos hortícolas: Guisante, lechuga y puerro	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,11
	Uva para vino sin D.O.	0,09
Términos municipales de: Arévalo, Bercial de Zapardiel, Castellanos de Zapardiel, Gotarrendura, Madrigal de las Altas Torres y Palacios de Goda	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
Términos municipales de: Barromán, Bernuy-Zapardiel y Cabezas del Pozo	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Fuentes de Año, Horcajo de las Torres y Rasueros	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Hernansancho, Peñalba de Ávila, Vega de Santa María y Velayos	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Niharra y Solosancho	Otros productos agrícolas: Viveros	0,26
Términos municipales de: San Vicente de Arévalo	Productos hortícolas	0,13

Burgos

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos: Cereza y ciruela	0,19
	Frutos no cítricos: Pera	0,26
	Frutos secos: Almendra	0,18
	Frutos secos: Nuez	0,13
	Leguminosas grano: Haba y judía	0,05
	Productos hortícolas: Col-repollo	0,05

Burgos (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Aranda de Duero, Baños de Valdearados, Castrillo de la Vega, Fuentelisendo, Gumiel de Mercado, Horra (La), Moradillo de Roa, Nava de Roa, Olmedillo de Roa, Quemada, Quintana del Pidio, Sotillo de la Ribera, Terradillos de Esgueva, Villalba de Duero, Villatuelda y Zazuar	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Arcos, Arenillas de Riopisuerga, Atapuerca, Avellanosa de Muñó, Basconcillos del Tozo, Castrillo de Riopisuerga, Cilleruelo de Abajo, Lerma, Madrigal del Monte, Palacios de Riopisuerga, Pineda Trasmonte, Pinilla de los Moros, Quintanilla de la Mata, Royuela de Río Franco, Santibáñez de Esgueva, Santo Domingo de Silos, Sotresgudo, Valdeande, Valle de Sedano, Valle de Tobalina, Vallejera, Villagalijo, Villalbilla de Burgos y Villamayor de los Montes	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
Términos municipales de: Arlanzón, Ausines (Los), Barrios de Colina, Berberana, Caleruega, Castrillo Mota de Judíos, Castrojeriz, Cilleruelo de Arriba, Hormazas (Las), Humada, Junta de San Martín de Losa, Medina de Pomar, Melgar de Fernamental, Monasterio de Rodilla, Nebreda, Oña, Piérnigas, Pinilla Trasmonte, Quintanilla del Agua y Tordueles, Salinillas de Bureba, San Adrián de Juarros, Sasamón, Tordómar, Valluércanes, Vid de Bureba (La), Villadiego, Villaescusa de Roa, Villahoz, Villamayor de Treviño y Zuñeda	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Belorado, Ibeas de Juarros, Sargentes de la Lora, Tubilla del Agua, Valle de Valdelucio y Villaverde del Monte	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Castrillo del Riopisuerga y Melgar de Fernamental	Forrajes	0,07
Términos municipales de: Cerezo de Río Tirón, Espinosa de Cervera, Merindad de Río Ubierna, Valle de las Navas y Villafruela	Cereales	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Coruña del Conde, Fuentenebro y San Juan del Monte	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Haza y Tórtoles de Esgueva	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Mambrilla de Castrejón	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Miranda de Ebro	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Patata	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Burgos

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Pedrosa de Duero	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Peñaranda de Duero y Villalbilla de Gumiel	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Roa	Productos hortícolas: Ajo	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Rucandio	Frutos no cítricos: Cereza	0,13
Términos municipales de: Salas de Bureba	Frutos no cítricos: Cereza	0,26
Términos municipales de: Tubilla del Lago y Vid y Barrios (La)	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18

León

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos: Ciruela	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,18
	Frutos secos: Nuez	0,05
	Leguminosas grano: Haba	0,05
	Productos hortícolas: Col-repollo	0,18
Términos municipales de: Algadefe	Cereales	0,13
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Antigua (La), Astorga, Ercina (La), Izagre, Sahagún, Santas Martas, Valdefresno, Valderas, Villabraz y Villamejil	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16

León (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Ardón	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Bercianos del Páramo	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Bustillo del Páramo, San Justo de la Vega, Santa María del Páramo, Valdefuentes del Páramo y Villazala	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Campazas, Castilfalé, Chozas de Abajo, Laguna de Negrillos, Matadeón de los Oteros, Matanza, Valdepolo, Villadangos del Páramo, Villanueva de las Manzanas, Villaturiel, Villazanzo de Valderaduey y Zotes del Páramo	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Fresno de la Vega y Toral de los Guzmanes	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Productos hortícolas	0,13
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Joarilla de las Matas	Frutos no cítricos	0,13
Términos municipales de: Laguna Dalga	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: San Cristóbal de la Polantera	Patata	0,13
Términos municipales de: San Pedro Bercianos	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Santa Elena de Jamuz	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Santa Marina del Rey	Otros productos agrícolas: Viveros	0,26
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Santiago Millas	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11

León (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Valdevimbre	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Patata	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Valencia de Don Juan y Villamandos	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,13
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Campazas, Carucedo, Fuentes de Carbajal, Gordoncillo, Mansilla de las Mulas, Matadeón de los Oteros, Pajares de los Oteros, Roperuelos del Páramo, Sahagún, Santas Martas, Santa Cristina de Valmadrigal, Santa Elena de Jamuz, Vallecillo, Valverde-Enrique, Villaornate y Castro, Villaquejida, Villasabariego y Valderas	Forrajes	0,07
Términos municipales de: Campo de Villavidel, Cubillas de los Oteros, Villamol, Valdepolo y Villaturiel	Forrajes	0,13
Términos municipales de: Alija del Infantado, Castrotierra de Valmadrigal y Joarilla de las Matas	Forrajes	0,19
Términos municipales de: Bercianos del Páramo, Cabreros del Río y Riego de la Vega,	Forrajes	0,26

Palencia

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Cereales: Maíz	0,13
	Frutos no cítricos: Manzana	0,07
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Leguminosas grano: Haba	0,18
	Patata	0,18
	Productos hortícolas: Judías verdes y lechuga	0,13
Términos municipales de: Aguilar de Campoo, Alar del Rey, Antigüedad, Arconada, Becerril de Campos, Castrejón de la Peña, Castromocho, Cervera de Pisuerga, Cobos de Cerrato, Collazos de Boedo, Dehesa de Romanos, Espinosa de Cerrato, Espinosa de Villagonzalo, Frechilla, Herrera de Valdecañas, Hornillos de Cerrato, Loma de Ucieza, Magaz de Pisuerga, Moratinos, Palencia, Palenzuela, Pedraza de Campos, Perales, Pomar de Valdivia, Sotobañado y Priorato, Torquemada, Valdeolmillos, Valle de Cerrato, Villaherreros, Villalobón, Villamuriel de Cerrato, Villarmartín de Campos y Villota del Páramo	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16

Palencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Autilla del Pino, Baquerín de Campos, Fuentes de Valdepero, Guaza de Campos, Prádanos de Ojeda, San Cristóbal de Boedo, Valderrábano y Villamuera de la Cueza	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Autillo de Campos, Baltanás, Cevico Navero, Herrera de Pisuerga, Lagartos, Ledigos, Mazariegos, Población de Arroyo, Quintanilla de Onsoña, Renedo de la Vega, Santa Cecilia del Alcor, Santibáñez de Ecla, Valde-Ucieza, Villaconancio, Villarrabé, Villaviudas y Villovieco	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Báscones de Ojeda, Micieces de Ojeda, Olmos de Ojeda, Payo de Ojeda, Revilla de Collazos, Santa Cruz de Boedo, Villameriel y Villaprovedo	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
Términos municipales de: Berzosilla	Cereales	0,09
	Forrajes	0,26
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
	Productos hortícolas	0,18
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Calahorra de Boedo, Páramo de Boedo y Vertavillo	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Dueñas	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Olea de Boedo y Vid de Ojeda (La)	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
Términos municipales de la comarca de: BOEDO-OJEDA (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Forrajes	0,26
	Productos hortícolas	0,18
	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Ampudia, Herrera de Pisuerga, Lantadilla, Osornillo, San Román de la Cuba y Pedraza de Campos	Forrajes	0,07
Término municipal de Villamartín de Campos	Forrajes	0,13
Términos municipales de: Astudillo, Autillo de Campos, Baquerín de Campos, Castrillo de Villavega, Castromocho, Cisneros, Fuentes de Nava, San Mamés de Campos, Valle del Retortillo y Villamuriel de Cerrato	Forrajes	0,19

Salamanca

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos: Cereza y manzana	0,19
	Frutos secos: Almendra	0,18
	Leguminosas grano: Haba	0,05
	Productos hortícolas: Col-repollo	0,13
	Productos hortícolas: Puerro	0,09
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
	Oleaginosas: Colza	0,16
Términos municipales de: Aldeanueva de Figueroa, Cantaracillo, Carrascal de Barregas y Castellanos de Moriscos	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Aldeaseca de Alba, Canillas de Abajo, Cantalpino, Parada de Rubiales y Villares de la Reina	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Aldeaseca de la Frontera	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Arcediano, Barbadillo, Gomecello, Tardáguila y Vellés (La)	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
Términos municipales de: Topas	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
	Remolacha azucarera	0,05
Término municipal de: Cantalapiedra	Forrajes	0,19

Segovia

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Frutos no cítricos: Ciruela	0,07
	Productos hortícolas: Judías verdes	0,09
	Productos hortícolas: Lechuga	0,18
Términos municipales de: Abades, Fuentesoto y Veganzones	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Ayllón, Lastras del Pozo, Olombrada, Santa María la Real de Nieva, Sauquillo de Cabezas, Segovia y Turégano	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16

Segovia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Codorniz	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Cuéllar, Sacramenia y Villeguillo	Productos hortícolas: Ajo	0,18
Términos municipales de: Martín Muñoz de las Posadas y Sangarcía	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Membibre de la Hoz	Productos hortícolas: Ajo	0,09
Términos municipales de: Muñopedro y Tolocirio	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Nava de la Asunción y Nieva	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Soria

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Cereales: Sorgo	0,05
	Leguminosas grano: Guisantes	0,05
	Leguminosas grano: Judía	0,13
	Leguminosas grano: Veza	0,09
	Patata	0,05
	Productos hortícolas: Col-repollo	0,09
Términos municipales de: Adradas, Ágreda, Alcubilla de las Peñas, Aldealseñor, Almarza, Almenar de Soria, Baraona, Barca, Berlanga de Duero, Bliecos, Caltojar, Carrascosa de Abajo, Castilruiz, Cirujales del Río, Fuentelmonge, Fuentelsaz de Soria, Golmayo, Losilla (La), Maján, Medinaceli, Miño de Medinaceli, Noviercas, Ólvega, Rello, Riba de Escalote (La), Santa María de Huerta, Tejado, Torlengua, Valdemaluque, Valdenebro, Villanueva de Gormaz, Villares de Soria y Villaseca de Arciel	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
Términos municipales de: Alcubilla de Avellaneda	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Uva para vino con D.O.	0,11
	Uva para vino sin D.O.	0,09
Términos municipales de: Almaluez, Arenillas, Borjabad, Liceras, Magaña, Monteagudo de las Vicarías, Montejo de Tiermes, Retortillo de Soria, Santa Cruz de Yanguas, Serón de Nágima, Tardelcuende, Torreblacos, Viana de Duero y Villasayas	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Almazán y Velamazán	Productos hortícolas	0,09

Soria (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Arcos de Jalón, Calatañazor, Cañamaque, Matalebreras y Reznos	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Castillejo de Robledo y Langa de Duero	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Cidones y Torrubia de Soria	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Frechilla de Almazán	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: San Esteban de Gormaz	Cereales	0,18
	Frutos no cítricos	0,26
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Valladolid

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Cereales: Maíz	0,13
	Forrajes: Veza	0,13
	Frutos no cítricos: Cereza	0,19
	Frutos no cítricos: Pera	0,13
	Leguminosas grano: Judía	0,05
	Productos hortícolas: Judías verdes y lechuga	0,13
	Productos hortícolas: Puerro	0,05
	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de: Aguasal, Barcial de la Loma, Bocigas, Castrillo-Tejeriego, Castromonte, Cistérniga, Langayo, Mayorga, Medina de Rioseco, Medina del Campo, Moral de la Reina, Mucientes, Ramiro, San Martín de Valvení, San Vicente del Palacio, Santa Eufemia del Arroyo, Villalar de los Comuneros y Villanueva de los Infantes	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
Términos municipales de: Alaejos, Fuensaldaña, Piña de Esgueva, San Pablo de la Moraleja, Simancas, Tordesillas, Valladolid, Valverde de Campos, Villafrechós, Villafuerte y Zaratán	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Alcazarén, Piñel de Arriba, Quintanilla de Arriba, Quintanilla de Onésimo y Valdearcos de la Vega	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Valladolid (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Ataquines, Castroponce, Castroverde de Cerrato, Corcos, Encinas de Esgueva, Fontihoyuelo, Manzanillo, Peñaflor de Hornija, San Llorente, Santervás de Campos, Torre de Esgueva, Tudela de Duero, Vega de Ruiponce, Villabáñez, Villalba de la Loma, Villanueva de la Condesa y Wamba	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Bocos de Duero, Curiel de Duero, Hornillos de Eresma, Olivares de Duero, Pesquera de Duero, Piñel de Abajo, Roturas y Valbuena de Duero	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Cabezón de Pisuerga	Patata	0,18
Términos municipales de: Canalejas de Peñafiel	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas: Ajo	0,05
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Casasola de Arión, Mojados, Pozuelo de la Orden, San Pedro de Latarce, Tiedra, Torrecilla de la Orden, Urueña y Villalba de los Alcores	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Castronuño	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
	Productos del olivo	0,05
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Esguevillas de Esgueva y Olmos de Esgueva	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Fuente-Olmedo	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
	Productos hortícolas: Ajo	0,09
Términos municipales de: Matapozuelos y Trigueros del Valle	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13

Valladolid (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Nava del Rey	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Remolacha azucarera	0,03
	Uva para vino con D.O.	0,16
	Uva para vino sin D.O.	0,13
Términos municipales de: Nueva Villa de las Torres y Villagarcía de Campos	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,05
Términos municipales de: Olmedo	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Peñafiel	Productos hortícolas: Ajo	0,13
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Pozal de Gallinas, Pozaldez y Ventosa de la Cuesta	Productos hortícolas: Ajo	0,05
Términos municipales de: Siete Iglesias de Trabancos	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Torrecilla de la Abadesa	Remolacha azucarera	0,09
Términos municipales de: Valoria la Buena	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Vega de Valdetronco	Productos hortícolas: Ajo	0,13
Términos municipales de: Villanueva de los Caballeros	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Villardefrades	Productos hortícolas	0,13

Valladolid (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Villavaquerín	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas: Ajo	0,18
Términos municipales de: Villaverde de Medi	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
	Productos hortícolas	0,05

Zamora

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Cereales: Maíz	0,18
	Frutos secos: Nuez	0,18
	Oleaginosas: Colza	0,22
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas: Col-repollo	0,09
	Productos hortícolas: Lechuga y puerro	0,05
Términos municipales de: Almaraz de Duero, Aspariegos, Belver de los Montes, Benegiles, Cañizo, Castronuevo, Cazurra, Cerecinos del Carrizal, Cotanes del Monte, Fuentespreadas, Gallegos del Pan, Gema, Manganeses de la Lampreana, Matilla la Seca, Molacillos, Monfarracinos, Montamarta, Moraleja del Vino, Morales del Vino, Moreruela de los Infanzones, Pajares de la Lampreana, Perdigón (El), Piedrahita de Castro, San Cebrián de Castro, Torres del Carrizal, Villalba de la Lampreana, Villalube, Villamor de los Escuderos, Villarrín de Campos y Zamora	Cereales	0,05
	Leguminosas	0,05
	Oleaginosas	0,06
Términos municipales de: Argujillo, Ferreras de Abajo, San Miguel de la Ribera, Santa Clara de Avedillo, Villafáfila, Villalpando y Villanueva del Campo	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Bóveda de Toro (La), Castroverde de Campos, Fuentelapeña, Guarrate, Madridanos, Pego (El), Revellinos, San Martín de Valderaduey, Sanzoles, Tapioles, Villabuena del Puente, Villamayor de Campos, Villar de Fallaves y Villárdiga	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
Términos municipales de: Micereces de Tera	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Toro	Cereales	0,13
	Leguminosas	0,13
	Oleaginosas	0,16
	Productos hortícolas	0,05
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18

Zamora (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Venialbo	Cereales	0,09
	Leguminosas	0,09
	Oleaginosas	0,11
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Vidayanes	Cereales	0,18
	Leguminosas	0,18
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de: Fuentes de Ropel, Fuentesaúco y Villafáfila	Forrajes	0,07
Término municipal de Riofrío de Alist	Forrajes	0,19
Término municipal de: Muelas de Pan	Forrajes	0,26

Cataluña

Barcelona

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Argentona y Cabrera de Mar	Leguminosas	0,18
Términos municipales de: Balenyà, Malla, Masies de Roda (Les), Oristà y Perafita	Oleaginosas: Colza	0,22
Términos municipales de: Begues y Torrelles de Llobregat	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Bruc (El), Castellbisbal, Hostalets de Pierola (Els), Masquefa, Piera, Rubí y Ullastrell	Productos del olivo	0,13
Términos municipales de: Gavà y Sant Boi de Llobregat	Productos hortícolas	0,09
Términos municipales de: Llacuna (La)	Uva para vino con D.O.	0,16
Términos municipales de: Malgrat de Mar, Palafolls y Santa Susanna	Leguminosas	0,18
	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Mataró y Tordera	Productos hortícolas	0,18
Términos municipales de: Papiol (El)	Frutos no cítricos	0,19
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Prat de Llobregat (El) y Viladecans	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Prats de Rei (Els)	Cereales	0,18
Términos municipales de: Sant Bartomeu del Grau	Oleaginosas: Colza	0,06
Términos municipales de: Sant Climent de Llobregat	Frutos no cítricos: Cereza	0,19
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Sant Joan Despí y Santa Coloma de Cervelló	Frutos no cítricos	0,07
	Productos hortícolas: Tomate	0,13
Términos municipales de: Sant Martí de Tous	Leguminosas: Guisante	0,13
Términos municipales de la comarca de: ALT PENEDÉS y GARRAF	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de la comarca de: BAIX LLOBREGAT	Productos del olivo	0,13

Girona

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Bescanó	Frutos no cítricos: Manzana	0,19
	Frutos no cítricos: Pera	0,07
Términos municipales de: Blanes y Lloret de Mar	Leguminosas	0,18
	Patata	0,13
Términos municipales de: Castelló d'Empúries	Arroz	0,22
Términos municipales de: Riudarenes y Sils	Oleaginosas: Colza	0,16
Términos municipales de: Santa Coloma de Farners	Frutos no cítricos: Manzana	0,13
	Oleaginosas: Colza	0,16
Todos los téminos comarcales de: CERDANYA (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26

Lleida

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Abella de la Conca, Castell de Mur, Conca de Dalt, Gavet de la Conca, Isona i Conca Dellà, Llimiana, Pobla de Segur (La), Salàs de Pallars, Sant Esteve de la Sarga y Talarn	Cereales	0,18
Términos municipales de: Alamús (Els), Almenar, Artesa de Lleida, Benavent de Segrià, Corbins, Lleida, Maials, Massalcoreig, Montoliu de Lleida, Ponts, Portella (La), Puigverd de Lleida, Rosselló, Seròs, Torrefarrera y Torrelameu	Frutos no cítricos	0,26
Términos municipales de: Albatàrrec, Alcanó, Alcarràs, Almacelles, Castelldans, Cubells, Gimenells i el Pla de la Font y Granja d'Escarp (La)	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Albesa	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,26
Términos municipales de: Albi (L') y Algerri	Frutos secos	0,18
Términos municipales de: Arbeca, Borges Blanques (Les), Juneda y Puiggròs	Frutos no cítricos	0,13
Términos municipales de: Artesa de Segre	Frutos no cítricos	0,07
	Leguminosas	0,18
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Sentiu de Sió (La)	Frutos no cítricos	0,07
	Frutos secos	0,05
Términos municipales de: Aspa	Frutos secos	0,13
Términos municipales de: Balaguer	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,19
	Frutos secos	0,18
Términos municipales de: Camarasa	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,07
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
Términos municipales de: Castelló de Farfanya	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,07
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,13
Términos municipales de: Clariana de Cardener y Molsosa (La)	Oleaginosas	0,11
Términos municipales de: Foradada y Vilanova de Meià	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Menàrguens	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,19
Términos municipales de: Navès y Pinós	Oleaginosas	0,22

Lleida (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Os de Balaguer	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,26
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
Términos municipales de: Tremp	Cereales	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
Términos municipales de la comarca de: CERDANYA	Cereales	0,18
	Forrajes	0,26
Términos municipales de la comarca de: GARRIGUES, NOGUERA, SEGARRA y SEGRIA	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de la comarca de: PLA D'URGELL y URGELL	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de: Bell-lloc d'Urgell y Torregrosa	Frutos no cítricos	0,26

Tarragona

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Aldover y Tivenys	Cítricos	0,05
	Productos hortícolas	0,09
Términos municipales de: Alfara de Carles, Ametlla de Mar (L'), Benifallet, Perelló (El), Roquetes, Tortosa y Xerta	Cítricos	0,13
Términos municipales de: Batea y Caseres	Uva para vino con D.O.	0,22
Términos municipales de: Bellmunt del Priorat, Capçanes, Cornudella de Montsant, Falset, Figuera (La), Gratallops, Guiamets (Els), Lloar (El), Marçà, Masroig (El), Molar (El), Morera de Montsant (La), Poboleda, Porrera, Pradell de la Teixeta, Torre de Fontaubella (La), Torroja del Priorat, Vilella Alta (La) y Vilella Baixa (La)	Productos del olivo	0,13
Términos municipales de: Bisbal de Falset (La), Cabacés, Ginestar, Margalef, Rasquera y Ulldemolins	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de: Bot	Uva para vino con D.O.	0,16
Términos municipales de: Cambrils y Querol	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Paüls	Cítricos	0,13
	Frutos no cítricos	0,26
Términos municipales de: Sant Carles de la Rápita	Arroz	0,22
Términos municipales de: Tivissa	Frutos secos	0,18
	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de: Aldea (L'), Ampolla (L'), Camarles y Deltebre	Arroz	0,11
	Cítricos	0,13
Términos municipales de la comarca de: ALT CAMP	Frutos no cítricos	0,19
	Frutos secos: Avellana	0,13
	Productos del olivo	0,13

Tarragona (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de la comarca de: BAIX CAMP	Frutos secos: Avellana	0,18
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de la comarca de: BAIX EBRE	Bovino de carne extensivo	0,09
	Cereales	0,09
	Oleaginosas	0,22
	Ovino y caprino de carne extensivo	0,09
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de la comarca de: BAIX PENEDES y TARRAGONES	Frutos secos: Algarroba	0,18
	Frutos secos: Avellana	0,18
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de la comarca de: CONCA DE BARBERA	Frutos secos: Avellana	0,13
	Productos del olivo	0,18
Términos municipales de la comarca de: MONTSIA	Bovino de carne extensivo	0,09
	Cereales	0,09
	Cítricos	0,13
	Oleaginosas	0,22
	Ovino y caprino de carne extensivo	0,09
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de la comarca de: PRIORAT	Frutos no cítricos	0,19
	Frutos secos: Avellana	0,18
Términos municipales de la comarca de: RIBERA D'EBRE	Cereales	0,18
	Cítricos	0,13
	Frutos no cítricos: Cereza, melocotón y nectarina	0,26
	Oleaginosas	0,22
Términos municipales de la comarca de: TERRA ALTA	Bovino de carne extensivo	0,09
	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos	0,26
	Frutos secos	0,13
	Oleaginosas	0,22
	Ovino y caprino de carne extensivo	0,09

Comunitat Valenciana

Alicante

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Agost, Aspe, Fondó de les Neus (el)/Hondón de las Nieves, Hondón de los Frailes, Novelda y Romana (la)	Uva de mesa	0,22
Términos municipales de: Agres y Alfafara	Frutos secos: Almendra	0,09
Términos municipales de: Aigües, y todos los términos municipales de la comarca de: LA MARINA BAIXA	Frutos no cítricos: Níspero	0,30
Términos municipales de: Albatera	Frutos no cítricos: Melocotón	0,19
Términos municipales de: Alcalalí, Altea, Beniardá, Benifallim, Benifato, Benigembla, Benimantell, Benissa, Benitachell/Poble Nou de Benitatxell (el), Bolulla, Callosa d'en Sarrià, Calp, Castell de Guadalest (el), Dénia, Gata de Gorgos, Ibi, Jávea/Xàbia, Llíber, Murla, Parcent, Penàguila, Senija, Tàrbena, Teulada, Torremanzanas/Torre de les Maçanes (la) y Xaló	Frutos secos: Almendra	0,05
Términos municipales de: Alcoy/Alcoi	Frutos no cítricos: Melocotón	0,26
	Frutos secos: Almendra	0,05
Términos municipales de: Alfàs del Pi (l') y Benidorm	Cereales	0,05
Términos municipales de: Banyeres de Mariola, Beneixama, Campo de Mirra/Camp de Mirra (el), Castalla, Onil, Orihuela y Pilar de la Horadada	Frutos secos: Almendra	0,13
Términos municipales de: Biar	Frutos no cítricos: Cereza	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,13
Términos municipales de: Cañada	Frutos secos: Almendra	0,18
Términos municipales de: Cocentaina	Frutos no cítricos: Melocotón	0,07
Términos municipales de: Confrides y Polop	Cereales	0,05
	Frutos secos: Almendra	0,05
Términos municipales de: Cox	Productos hortícolas: Pimiento	0,18
Términos municipales de: Elda y Petrer	Cereales	0,09
Términos municipales de: Granja de Rocamora	Productos hortícolas: Acelga	0,13
Términos municipales de: Monforte del Cid	Frutos no cítricos: Melocotón	0,13
	Uva de mesa	0,22
Términos municipales de: Monóvar/Monòver	Cereales	0,18
	Frutos no cítricos: Melocotón	0,19
	Uva de mesa	0,22
Términos municipales de: Muro de Alcoy	Frutos no cítricos: Cereza	0,26
Términos municipales de: Orxeta, Relleu y Villajoyosa/Vila Joiosa (la)	Cereales	0,05
	Leguminosas grano: Veza	0,05
Términos municipales de: Pinós (el)/Pinoso	Frutos no cítricos: Melocotón	0,19
	Uva de mesa	0,22
Términos municipales de: Salinas	Frutos no cítricos: Melocotón	0,26

Alicante (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Sax	Frutos no cítricos: Melocotón	0,13
Términos municipales de: Sella	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Leguminosas grano: Veza	0,05
Términos municipales de: Vall d'Ebo (la)	Frutos no cítricos: Cereza	0,13
Términos municipales de: Villena	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,07
	Uva de mesa	0,22
Todos los téminos municipales de la comarca de: EL COMTAT (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos secos: Almendra	0,05
Términos municipales de: Castell de Castells y La Vall d'Alcalà	Frutos secos: Almendra	0,05

Castellón

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Cereales	0,18
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Atzeneta del Maestrat, Benafigos, Benlloc, Chodos/Xodos, Coves de Vinromà (les), Morella, Sierra Engarcerán, Useras/Useres (les), Vilafamés y Vistabella del Maestrat	Cereales	0,13
Términos municipales de: Albocàsser y Tírig	Cereales	0,13
	Frutos no cítricos: Cereza	0,19
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Alcalà de Xivert	Cereales	0,13
	Cítricos: Mandarina	0,13
Términos municipales de: Alcudia de Veo, Arañuel, Argelita, Ayódar, Cirat, Espadilla, Fanzara, Fuentes de Ayódar, Montanejos, Pobla Tornesa (la), Puebla de Arenoso, Ribesalbes, Sant Joan de Moró, Sueras/Suera, Tales, Toga, Torralba del Pinar, Torrechiva, Vallat y Villamalur	Frutos secos: Almendra	0,18
Términos municipales de: Almazora/Almassora, Betxí, Onda y Vila-real	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,18
Términos municipales de: Altura, Barracas, Pina de Montalgrao, Toro (El) y Vilafranca/Villafranca del Cid	Cereales	0,13
Términos municipales de: Bejís, Benafer y Teresa	Frutos secos: Almendra	0,05
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Benicarló, Càlig, Peníscola/Peñíscola, San Rafael del Río, Sant Jordi/San Jorge, Traiguera y Vinaròs	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Benicasim/Benicàssim, Borriol y Caste-llón de la Plana/Castelló de la Plana	Cítricos: Mandarina	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,18
Términos municipales de: Cabanes	Cereales	0,13
	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13

Castellón (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Canet lo Roig, Jana (la), Salzadella (la), Sant Mateu y Xert	Frutos no cítricos: Cereza	0,19
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Catí	Cereales	0,13
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Caudiel y Viver	Cereales	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Frutos secos: Nuez	0,13
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Cervera del Maestre	Cítricos: Mandarina	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,18
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Jérica y Torás	Cereales	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,05
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Rossell, Serratella, la, Torre d'En Besora (la) y Vilar de Canes	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Santa Magdalena de Pulpis	Cítricos: Mandarina	0,13
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Vall d'Alba	Cereales	0,13
	Productos hortícolas	0,13
Términos municipales de: Alqueries, les/Alquerías del Niño Perdido y Borriana/Burriana	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13

Valencia

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Ademuz	Forrajes: Alfalfa	0,07
	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,26
	Frutos no cítricos: Manzana	0,13
	Otros productos agrícolas: Plantas aromáticas	0,19
Términos municipales de: Agullent, Beniparrell, Benissoda, Bufali, Marines, Paiporta, Picassent y Silla	Frutos no cítricos: Caqui	0,26
Términos municipales de: Albaida, Atzeneta d'Albaida, Carrícola y Corbera	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de: Albalat de la Ribera	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Productos hortícolas: Sandía	0,05
Términos municipales de: Albalat dels Sorells, Albuixech, Almàssera, Foios, Massalfassar, Moncada, Museros, Pobla de Farnals (la) y Rocafort	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
Términos municipales de: Albalat dels Tarongers, Benavites, Benifairó de les Valls, Canet d'En Berenguer, Faura, Gilet, Petrés, Puçol, Puig de Santa María, el y Sagunto/Sagunt	Cítricos: Mandarina	0,13
Términos municipales de: Alberic	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,09
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
	Productos hortícolas: Sandía	0,13
Términos municipales de: Alborache	Cítricos: Mandarina	0,09
	Cítricos: Naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Alzira	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y melocotón	0,19
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Productos hortícolas: Sandía	0,13
Términos municipales de: Alcúdia (l')	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,09
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,07
	Frutos no cítricos: Albaricoque y melocotón	0,19
	Productos hortícolas: Sandía	0,13
Términos municipales de: Alcúdia de Crespins (l'), Barxeta, Genovés, el y Xàtiva	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,07

Valencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Alfara del Patriarca, Bonrepòs i Mirambell, Burjassot, Godella, Meliana, Paterna, Sumacàrcer y Vinalesa	Cítricos: Mandarina	0,05
Términos municipales de: Alfarp	Cítricos: Mandarina	0,09
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y ciruelo	0,19
Términos municipales de: Algemesí	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Frutos no cítricos: Granado	0,19
	Productos hortícolas: Sandía	0,05
Términos municipales de: Alginet	Cítricos: Mandarina	0,09
	Cítricos: Naranja	0,13
Términos municipales de: Alpuente	Cereales	0,13
	Frutos secos: Almendra	0,09
	Productos del olivo	0,09
	Uva para vino con D.O.	0,11
	Uva para vino sin D.O.	0,09
Términos municipales de: Anna, Bolbaite, Massanassa, Ontinyent, Ráfol de Salem y Rugat	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
Términos municipales de: Antella, Beneixida y Sellent	Cítricos: Mandarina	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de: Aielo de Malferit, Alcàntera de Xúquer	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de: Carlet	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,19
Términos municipales de: Aielo de Rugat, Alfarrasí, Almiserà, Barx, Bellús, Chella, Navarrés y Terrateig	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Ayora	Cereales	0,18
	Frutos no cítricos: Cereza	0,07
	Frutos secos: Almendra	0,13
Términos municipales de: Bèlgida y Quatretonda	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Beniatjar, Benigànim, Montitxelvo/Montichelvo, Olleria (l') y Otos	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,19
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07

Valencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Benicolet	Cítricos: Mandarina	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Benifairó de la Valldigna, Simat de la Valldigna y Tavernes de la Valldigna	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
Términos municipales de: Benimodo	Cítricos: Mandarina	0,09
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y ciruelo	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Frutos no cítricos: Melocotón	0,07
Términos municipales de: Benimuslem	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Productos hortícolas: Sandía	0,05
Términos municipales de: Benissanó, Nàquera/Náquera, Rafelbunyol y Serra	Cítricos: Mandarina	0,09
Términos municipales de: Bocairent y Enguera	Frutos no cítricos: Albaricoque y ciruelo	0,19
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Buñol	Cítricos: Mandarina	0,09
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Canals	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,13
Términos municipales de: Carcaixent y Senyera	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de: Càrcer y Cotes	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
Términos municipales de: Casas Altas, Casas Bajas y Castielfabib	Frutos no cítricos: Manzana	0,13
Términos municipales de: Castelló de Rugat y Sempere	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,19
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
Términos municipales de: Catadau	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y ciruelo	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Frutos no cítricos: Melocotón	0,07
Términos municipales de: Cofrentes, Jalance, Jarafuel, Teresa de Cofrentes y Zarra	Frutos secos: Almendra	0,13
Términos municipales de: Cortes de Pallás	Productos del olivo	0,05

Valencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Cheste	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Frutos no cítricos: Granado	0,19
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Chiva	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
	Frutos no cítricos: Granado	0,07
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Domeño, Montroi/Montroy, Quart de les Valls, Quartell, Riola, Xeraco y Xeresa	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
Términos municipales de: Dos Aguas	Cítricos: Mandarina	0,09
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Ènova (l')	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,13
Términos municipales de: Fontanars dels Alforins	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,19
Términos municipales de: Font de la Figuera (la)	Frutos no cítricos: Albaricoque y ciruelo	0,19
Términos municipales de: Gavarda	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Frutos no cítricos: Melocotón	0,07
Términos municipales de: Godelleta	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
	Frutos no cítricos: Granado	0,19
	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Guadasséquies	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,26
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Guadassuar	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Productos hortícolas: Sandía	0,05
Términos municipales de: Llíria	Cítricos: Mandarina	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13

Valencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Llutxent	Cítricos: Mandarina	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,26
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Llanera de Ranes	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,13
Términos municipales de: Llombai	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,19
Términos municipales de: Llosa de Ranes (la)	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,13
Términos municipales de: Macastre	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,07
	Frutos no cítricos: Granado	0,13
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Manuel	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Frutos no cítricos: Melocotón	0,13
Términos municipales de: Masalavés	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,07
Términos municipales de: Massamagrell	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
Términos municipales de: Mogente/Moixent	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,07
	Oleaginosas: Girasol	0,11
Términos municipales de: Montaverner	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
Términos municipales de: Montesa	Cítricos: Mandarina y naranja	0,09
	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,13
	Frutos no cítricos: Granado	0,26
Términos municipales de: Palomar (el)	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,19
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de: Pinet	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,07

Valencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Polinyà de Xúquer	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Pobla del Duc (la), Rafelguaraf y Salem	Frutos no cítricos: Albaricoque, ciruela y melocotón	0,07
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Pobla Llarga (la)	Cítricos: Mandarina	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de: Real	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y melocotón	0,26
	Frutos no cítricos: Caqui	0,26
Términos municipales de: Rotglà i Corberà	Frutos no cítricos: Albaricoque y ciruelo	0,13
Términos municipales de: Sant Joan de l'Ènova	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Sueca	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,26
Términos municipales de: Titaguas	Cereales	0,09
	Frutos secos: Almendra	0,09
	Productos del olivo	0,09
	Uva para vino con D.O.	0,11
	Uva para vino sin D.O.	0,09
Términos municipales de: Torrebaja	Cereales	0,05
	Forrajes: Alfalfa	0,07
	Frutos no cítricos: Manzana	0,13
	Otros productos agrícolas: Plantas aromáticas	0,26
Términos municipales de: Tous	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,07
Términos municipales de: Turís	Cítricos: Mandarina y naranja	0,05
	Frutos no cítricos: Caqui	0,13
	Frutos no cítricos: Granado	0,13
	Productos del olivo	0,05
Términos municipales de: Vallada	Cítricos: Mandarina y naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y melocotón	0,13
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,07
Términos municipales de: Vilamarxant	Frutos no cítricos: Albaricoque y melocotón	0,19
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19

Valencia (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Villanueva de Castellón	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13
	Frutos no cítricos: Albaricoque y melocotón	0,07
	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Términos municipales de: Yátova	Productos del olivo	0,09
Términos municipales de: Benicull de Xúquer	Cítricos: Mandarina y naranja	0,09
	Frutos no cítricos: Caqui	0,19
Términos municipales de la comarca de: LA COSTERA	Frutos no cítricos: Caqui	0,07
Término municipal de Valencia	Cítricos: Mandarina	0,05
	Cítricos: Naranja	0,13

Extremadura

Todas las provincias

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Productos del olivo: Aceituna de mesa	0,18
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos: Ciruela y melocotón	0,26

Badajoz

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Acedera, Almendralejo, Arroyo de San Serván, Calamonte, Don Benito, Granja de Torrehermosa, Guareña, Medellín, Mérida, Orellana la Vieja, Ribera del Fresno, Santa Amalia, Torremejía y Valdelacalzada	Cereales	0,18
	Frutos no cítricos: Albaricoque, cereza, ciruela, melocotón y nectarina	0,07
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas: Tomate	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Aceuchal, Azuaga, Cabeza del Buey, Hornachos, Monterrubio de la Serena, Montijo, Navalvillar de Pela, Siruela, Talarrubias, Torremayor, Valdetorres y Villanueva de la Serena	Cereales	0,18
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas: Tomate	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18

Cáceres

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Aldeacentenera, Aldeanueva de la Vera, Alía, Almoharín, Cabrero, Cañamero, Casas del Castañar, Coria, Deleitosa, Garciaz, Guijo de Galisteo, Holguera, Jaraíz de la Vera, Jarandilla de la Vera, Montehermoso, Morcillo, Navaconcejo, Piornal, Riolobos, Tejeda de Tiétar, Toril, Torno (El), Torrejoncillo y Valdastillas	Cereales	0,18
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas: Tomate	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18

Cáceres (continuación)

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Madrigalejo y Miajadas	Cereales	0,18
	Frutos no cítricos: Albaricoque, cereza, ciruela, melocotón y nectarina	0,07
	Frutos secos	0,18
	Leguminosas	0,18
	Productos del olivo	0,18
	Productos hortícolas: Tomate	0,18
	Uva para vino con D.O.	0,22
	Uva para vino sin D.O.	0,18
Términos municipales de: Aldeanueva de la Vera, Arroyomolinos de la Vera, Barrado, Cabezuela del Valle, Cabrero, Casas del Castañar, Collado de la Vera, Cuacos de Yuste, Garganta la Olla, Gargantilla, Gargüera de la Vera, Guijo de Santa Bárbara, Jaraíz de la Vera, Jarandilla de la Vera, Jerte, Losar de la Vera, Madrigal de la Vera, Majadas de Tiétar, Navaconcejo, Pasarón de la Vera, Piornal, Rebollar, Robledillo de la Vera, Talaveruela de la Vera, Tejeda de Tiétar, Tornavacas, Torno (El), Torremenga, Valverde de la Vera, Viandar de la Vera, Villanueva de la Vera y Valdastillas	Frutos no cítricos: cereza	0,26

Galicia

A Coruña

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Ares, Cabanas, Capela (A), Cariño, Fene, Ferrol, Mañón, Mugardos, Muxía, Narón, Neda, Ortigueira, Pontes de García Rodríguez (As), San Sadurniño y Valdoviño	Patata	0,18

Lugo

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Abadín y Pastoriza (A)	Patata	0,18
Términos municipales de: Antas de Ulla, Castroverde, Corgo (O), Friol, Guntín, Láncara, Lugo, Monterroso, Outeiro de Rei, Palas de Rei, Paradela, Páramo (O), Portomarín, Rábade y todos los de la comarca de: MONTAÑA	Forrajes	0,26
Términos municipales de la comarca de: COSTA	Patata	0,18

Ourense

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Sandiás, Trasmiras y Xinzo de Limia	Cereales	0,18
	Patata	0,18

Murcia (Region de)

Toda la provincia

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Frutos secos: Almendra de secano	0,05

Murcia

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales	Uva de mesa	0,26
Términos municipales de: Bullas y Cehegín	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,26
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,13
Términos municipales de: Caravaca de la Cruz	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,26
Términos municipales de: Fortuna y Molina de Segura	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,13
	Frutos no cítricos: Melocotón	0,19
Términos municipales de: Jumilla	Frutos no cítricos: Albaricoque	0,26
	Frutos secos: Almendra de regadío	0,18
Términos municipales de: Moratalla, Mula y Pliego	Frutos secos: Almendra de regadío	0,18
Términos municipales de las comarcas de: CAMPO DE CARTAGENA, RIO SEGURA y SUROESTE Y VALLE GUADALENTIN	Cítricos	0,13

Rioja (La)

Toda la provincia

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Todos los términos municipales (excepto los que se detallen con un índice inferior)	Frutos no cítricos: Cereza y ciruela	0,26

La Rioja

Ámbito territorial	Actividad	Índice
Términos municipales de: Albelda de Iregua	Frutos no cítricos	0,07
	Productos hortícolas	0,05
Términos municipales de: Nalda	Frutos no cítricos: Melocotón y nectarina	0,26
	Frutos no cítricos: Ciruela	0,13
	Frutos no cítricos: Manzana y pera	0,26
Términos municipales de: Rincón de Soto	Frutos no cítricos: Albaricoque, cereza, ciruela, melocotón y nectarina	0,19
Términos municipales de la comarca de: RIOJA ALTA y SIERRA RIOJA ALTA	Patata	0,18
	Remolacha azucarera	0,09